

Enrique Guerrero Ramírez

EL IVA DESCONTABLE SUSCEPTIBLE DE SOLICITAR EN DEVOLUCIÓN
EN LA INDUSTRIA AVÍCOLA

La Carga Impositiva, el Beneficio y el Gasto Público

Maestría en Derecho del Estado con Énfasis en Derecho Tributario

Bogotá, Colombia 2019

Universidad Externado de Colombia
Facultad de Derecho
Maestría en Derecho del Estado con Énfasis en Derecho Tributario

Rector:	Juan Carlos Henao
Secretaria General:	Martha Hinestroza
Director Departamento de Derecho	
Fiscal:	Dra. Olga Lucía González Parra
Director de tesis:	Dra. Victoria Eugenia Hoyos Londoño
Presidente de tesis:	Dra. Olga Lucía González Parra
Jurados de tesis:	Dra. Olga Lucía González Parra Dr. Cesar Sánchez

Agradecimientos

Siempre quedaré agradecido con personas que hoy no se encuentra conmigo y que con su ejemplo y consejos me enseñaron los valores morales y éticos del ciudadano; y a todos los profesores de la Universidad Externado de Colombia, Departamento de Derecho Fiscal que con sus altas capacidades profesionales, sin egoísmo, disciplina, entrega y paciencia, me indicaron el camino hacia la investigación y análisis, para encontrar las verdaderas conexiones y leyes en los diferentes fenómenos que se presentan de orden tributario.

TABLA DE CONTENIDO

Lista de tablas	V
INTRODUCCIÓN	- 6 -
Capítulo I: Origen del Beneficio tributario de exención de Impuestos para Productos avícolas	- 12 -
1.1 La Política Fiscal sobre los gastos implícitos	- 12 -
1.2 El Impuesto al Valor Agregado y el Impacto Social y Económico	- 17 -
1.3 El impuesto Descontable.....	- 20 -
1.4 Los Impuestos en la Industria Avícola.....	- 21 -
Capítulo II: La búsqueda de la Estructura ideal en el impuesto sobre las ventas para productos avícolas -	
28 -	
2.1 Corte Constitucional	- 33 -
2.1.1 capacidad contributiva	- 33 -
2.1.2 El impuesto a las ventas, su carácter regresivo y su atemperamiento en el sistema tributario-	34
-	
2.2 Posición Jurisprudencial del Consejo de Estado.....	- 38 -
2.3 Tribunal Administrativo de Cundinamarca y Juzgados Administrativos de Bogotá	- 42 -
2.4 Comisión de Expertos para la equidad y la competitividad Tributaria	- 43 -
2.5 Proyecto de Ley 240 de Octubre 31 de 2018 (Ley Financiamiento 1943 DE 2018)	- 48 -
2.6 Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).....	- 54 -
2.7 Ley 1943 de 2018.....	- 59 -
2.8 Academia	- 59 -

Capítulo III: Reflexiones sobre el Otorgamiento de Beneficios que otorga el Estado en Materia de Impuestos	- 61 -
3.1 La coexistencia de los impuestos progresivos y regresivos, una fórmula que retrocede todo el proceso para la eliminación de la pobreza	- 62 -
3.2 El Estado funcional de las cosas para beneficio de los rentistas de capital	- 64 -
3.3 Los beneficios son una carga fiscal.....	- 65 -
3.4 La estructura fiscal de los beneficios no permite conocer resultados y por consiguiente la ineficiencia del gasto.....	- 68 -
3.5 El sector Avícola frente al IVA.....	- 69 -
Conclusiones	- 78 -
Lista de referencias	- 84 -
Anexos	- 91 -

LISTA DE TABLAS

Tabla 1. Relación de productividad y eficiencia por países

Tabla 2. Incidencia de la pobreza monetaria en Colombia

Tabla 3. Incidencia de la pobreza multimodal

Tabla 4. Coeficiente de GINI

Tabla 5. Informe de OCDE: tarifas reducidas y exenciones de IVA por deciles y niveles de ingreso

Tabla 6. Informe de la OCDE: niveles de desigualdad antes y después del proyecto de reforma

Tabla 7. Peso del IVA en la Canasta Familiar

INTRODUCCIÓN

En general, los beneficios tributarios sirven para muchos propósitos pero con uno en común: Distribuir la riqueza existente o, en otras palabras, acabar con la pobreza: “(...) Los impuestos son, sin duda, el instrumento más eficaz contra la desigualdad social y la forma como se estructuran los hacen más o menos eficiente frente al impacto requerido, bien sea eliminado impuestos, reduciéndolos, focalizándolos, o técnicamente controlables (...)”¹

El Estatuto Tributario de Colombia consagra una gran cantidad de beneficios. Estos beneficios son mecanismos de carácter tributario para reducir las cargas públicas en unos sectores económicos, industriales o población o por actividades meritorias consideradas de especial importancia social. Desde el otro lado, es decir el Estado, se dejan de cobrar impuestos o se los aminora, para ayudar una población “pobre”, que demanda bienes y servicios, al estimular la producción de productos básicos catalogados como de consumo popular o canasta familiar. En la práctica esto implica que un sector de contribuyentes recibe el beneficio tributario para incrementar sus actividades y producir con menores costos esta clase de bienes. De esta forma se permite que los consumidores que se encuentran por debajo del rango de pobreza tengan el acceso a bienes y servicios mínimos para su subsistencia, y mejoren sus condiciones sociales y económicas; pues de otra forma, esto es, si estos bienes tuvieran un mayor costo no podrían comprarlos.

Es decir, en realidad ese beneficio es un gasto público pero que el Estado no desea o no puede o no tiene las condiciones para realizar directamente, sino que lo delega en particulares.

Los beneficios tributarios están distribuidos para determinados sectores de la economía, entre los cuales se pueden mencionar los hoteles, agricultura, fronteras, zonas especiales, otorgando descuentos, deducciones, exenciones, etc. Estos beneficios establecen, mecanismos para reducir la carga tributaria, es decir pagar menos impuestos y aún recibir devolución por aquellos que previamente han sido cancelados.

¹ PIKKETTY, Thomas. (2015). La economía de las desigualdades. Editores Siglo Veintiuno XXI. Buenos Aires. Argentina. Págs. 157 a 169.

Se denominan beneficios, pero en la realidad son gastos permanentes y crecientes a cargo del Estado, los cuales se le cancelan a los beneficiados. Sin embargo, estos beneficios que reciben unos contribuyentes, en otra parte, son los gastos que asumen todos los demás contribuyentes no beneficiados a quienes les es obligatorio contribuir con las cargas públicas. Es decir los beneficios son una discriminación fiscal en donde unos reciben ingresos y otros pagan, porque de esta forma se considera se distribuye la riqueza nacional, solo que se hace indirectamente, estimulando sectores productivos o creadores de tejidos social o empresarial, para mejorar las condiciones de pobreza y bienestar social en general.

Desde otra perspectiva, los beneficios, aunque se establecen en el Estatuto Tributario, son un gasto fiscal que significa menores ingresos públicos para el Estado son denominados como exenciones, bonificaciones, reducciones y desgravaciones o excepciones fiscales de diverso tipo, son estructuras fiscales particulares que establecen desviaciones de la estructura propia de cada tributo, constituyen verdaderas discriminaciones en favor de determinadas rentas o actividades. Tienen como objetivo llamar la atención de los productores; sin embargo, en un sistema de producción capitalista, aparecen otra clase de actores distintos a los productores: los inversionistas. Para estos, lo importante no es la producción sino la rentabilidad, por lo que los beneficios tributarios, son ganancias. Por lo que si se analiza desde este punto de vista, los beneficios no son distribución de riqueza sino todo lo contrario ganancias para los inversionistas, y pérdidas para el Estado. Como lo expone Botero (2018), en el tema de los beneficios además de una mala destinación, se estima que son pérdidas del recaudo que significaron en el año 2017 la suma estimada de 5.2 billones de pesos.²

Los beneficios son una política fiscal que consiste en entregar recursos por la vía de impuestos por medio de figuras jurídicas estructurada en el mismo que, buscan reducir los costos asociados al cumplimiento de las obligaciones tributarias.³ Uno de estos gastos implícitos es la exención de Impuestos

² BOTERO, Jorge (2018). “En modo tributario”. Revista Semana. Febrero 15 de 2019

³ Albi, Emilio; Contreras, Carlos; González Páramo, José M^a; Zubiri, Ignacio, Lagares Calvo, Manuel J. (Coordinador); f Pablos Escobar, Laura de y Valiño Castro, Aurelia; Stiglitz, Joseph (1995)“7. TEORÍA DEL

sobre la Ventas, IVA, para productos específicos que, luego de estar terminados, y realizada su venta, el productor puede descontar el impuesto pagado por las compras y servicios efectuados para su elaboración y luego solicitar le deban ser devueltos aquellos impuestos que pago en su elaboración.

De esta manera se pretende aliviar las cargas fiscales para hacer el producto más económico al consumidor por la vía de estimulación económica al productor. Pero de aquí mismo surge como contraposición la tesis contraria, la cual consiste en estimular directamente al consumidor y no al productor. De todas formas, se trata de encontrar la fórmula en donde los recursos públicos sean correcta y evidentemente invertidos y de esta forma se produzcan sus efectos para los cuales se han priorizado esos gastos.

En la correcta aplicación de los recursos, es decir que no haya despilfarro en los recursos, y mucho menos un enriquecimiento oculto o pérdida de valores económicos, sociales y éticos, es necesario develar la verdad del gasto en su integridad. Es decir que la política que se inspira en propósitos netamente sociales este enfocada de manera eficiente, así como también lo sea en su implementación.

Para este cometido se requiere de manera fundamental transparentar esos gastos implícitos con mediciones y análisis de toda clase que sean técnicamente posibles y permitan establecer sus resultados. Estos gastos hoy solo se miden en la fuente, es decir en los recursos que se entregan y se le comparan con los con índices de pobreza, pero no se tiene claridad como contribuyen esos beneficios en incidir en bajar esos índices.

La literatura económica que fundamenta gastos fiscales tiene toda una gran variedad de fórmulas creativas, sustentadas desde el proteccionismo hasta el librecambismo, o desde una economía de capitalista de mercado a una economía social planificada, para distribuir la riqueza y disminuir la pobreza.

Es decir, que el Estado intervenga para mejorar la economía y de esta forma mejorar los problemas sociales, o, por el contrario, dejar que las fuerzas del mercado se encarguen de desarrollar la economía bajo los conceptos de oferta y demanda, fijación de precios, salarios, para el mejoramiento de

las condiciones sociales. Cualquiera de estas medidas debe ser implementada políticamente con lo cual surgen otra clase de problemas pues se trata de imponer ideas por un solo poder aglutinante o por las de todos los asociados, ello incluye la burocracia, la descentralización, los partidos políticos, las poblaciones étnicas reclaman un mayor gasto, en general los grupos de presión organizados para intrigar en su favor o en lo que consideran el Estado debería dirigir el gasto público.

Sin embargo, el tema no es solo enfocar el gasto en un sentido determinado también es importante conocer la eficiencia en el mismo. Hoy, el concepto de un Estado moderno es el de un Estado eficiente, lo cual significa: eficiente en el recaudo de impuestos, eficiente en el gasto y eficiente en la consecución de los objetivos esenciales que son las necesidades más apremiantes de la sociedad. La eficiencia de la administración pública es posible, pero para lograrlo debe medirse y comprarse, por lo cual urge de manera continua y con análisis de la mejor calidad, mejorar las técnicas de evaluación y control del gasto público.

Se pueden distinguir que los factores principales que impulsan la necesidad de un gasto público implícito, en diversos sectores de la producción, uno de estos el realizado al sector avícola, y, por su forma de creación y sostenimiento, pero al mismo tiempo objeto de análisis son: 1) Una crisis fiscal: tendencia en el incremento del gasto público más allá de las posibilidades recaudatorias de impuestos admisibles para la ciudadanía y para el buen funcionamiento de la economía. 2) Demanda social: en cuanto a una mayor eficacia y calidad en la provisión de servicios y bienes públicos, que resulte más atenta a las necesidades y preferencias particulares de los ciudadanos. 3) Demanda empresarial: por lo que se refiere a menores interferencias públicas en el funcionamiento de los mercados y a menores cargas fiscales, para poder competir en condiciones adecuadas dentro de una economía competitiva y globalizada.⁴

El sector avícola es uno de los sectores que se beneficia con ese gasto público implícito, especialmente el que proviene de la declaratoria de los bienes exentos en el IVA. La declaratoria de bienes exentos sobre huevos y carne de aves, les permite a los productores obtener nuevos y frescos

⁴ Ibidem, Página 16.

recursos, para incrementar su producción y realizar mejores prácticas. Pero, ha quedado claro que el propositivo final del beneficio no son los productores sino los consumidores y, dentro de estos, de manera específica aquellos que no alcanzan a comprar la “canasta familiar”, o sea aquellos que el Estado debe proveerles por lo menos el “mínimo vital.”

Lo anterior necesariamente conduce a formular las siguientes preguntas: 1) ¿Existe la necesidad de efectuar de un gasto implícito en el sector avícola como política de Estado, producto de análisis en donde se permita priorizar ese gasto por encima de otros sectores y en qué medida? 2) ¿Cómo funciona ese gasto en el sector avícola que se realiza al declarar bienes exentos el huevo y la carne de aves? 3) ¿Los objetivos que se persiguen políticamente en ese sector con ese gasto que se decreta en el sector avícola se cumplen?

Para conocer la eficiencia en el gasto y en recaudo se requiere hacer un análisis costo de impuesto y beneficio obtenido con el gasto. Las posibles etapas este análisis serían las siguientes: Un estudio general de la estructura tributaria del sector avícola y de manera especial el IVA. Segundo. Un estudio que permita encontrar los fundamentos del gasto implícito de acuerdo con los objetivos de política económica o social vigente. Tercero. Un estudio sobre las posiciones alternativas para alcanzar objetivos meritorios. Finalmente, una evaluación de los conceptos con los cuales se viene implementando esta clase de gastos. De esta forma se espera conocer si en realidad se justifica ese gasto por los beneficios o no reportados, y en que medida conlleva la necesidad de establecer y mantener ese beneficio, o, por el contrario, no se genera ningún cambio, pero si un gasto.

Estructurado el concepto de beneficios y de manera especial en el IVA los productos exentos de huevos y carnes, los cuales fueron declarados meritorios por una variedad de causas, es necesario hacer el análisis del costo y beneficio tanto en el recaudo del Impuesto sobre las Ventas, el proceso de devolución y finalmente la introducción de ese gasto en el proceso de producción de carne y de aves y huevos. Una evaluación sistemática y cuantitativa el impuesto de todas las etapas que implican el Impuesto sobre las Ventas, la devolución de impuestos, los agentes que realizan su función hasta la política pública, tendrá

que arrojar resultados. De esa forma, será posible considerar si se debe continuar con esquema actual o, elaborar otra regla que permita implementar otra forma de recaudo y de gasto más eficiente.⁵

Las situaciones de riesgo e incertidumbre en esta investigación se caracterizan por una falta de información y de certeza en la información. La falta de información se observa por la ausencia de datos en el gasto que se realiza por la vía de exención de impuestos y devolución en el sector avícola si cumple la función para el cual se destinan. Y la falta de certeza, porque si bien se conoce que el gasto se realiza, es difícil conocer los resultados de las acciones o estrategias seguidas por parte de los productores que deben invertir los recurso que les Estado para hacer más eficiente su producción; de tal manera que la producción avícola o cualquier otra, no dependa de ese gasto público.

Para materializar todos estos propósitos la única meta es superar la línea de pobreza, o para el caso en estudio, que los consumidores, a quienes supuestamente beneficia la declaratoria de bien exento obtengan la capacidad de pago para adquirir esos bienes, o de similar calidad y nutrición. Cuando este ideal se cumple el beneficio debe terminar y las cargas en una sociedad justa es que cada cual al superar las líneas de pobreza, pueda contribuir de manera equitativa con el sostenimiento de los fines sociales del Estado.

⁵ Ibidem, Página 6 y 7.

Capítulo I: Origen del Beneficio tributario de exención de Impuestos para Productos avícolas

1.1 La Política Fiscal sobre los gastos implícitos

Los principios del sistema tributario requieren cumplir con los principios de equidad, eficiencia y progresividad⁶. Principios sobre los que la Corte Constitucional se ha pronunciado de manera específica al hacer referencia al amplio margen de configuración del que dispone el Congreso de la República para diseño del IVA, en tanto que como es un impuesto es de creación legal, recae sobre el legislador la responsabilidad de configurar las cargas inherentes a este tributo "de manera técnica, justa y equitativa", respetando plenamente los principios constitucionales de legalidad, equidad, eficiencia, progresividad e igualdad, en el marco de un Estado Social de Derecho. Bajo estos principios, la Corte Constitucional al examinar las normas del IVA, en procura de proteger los derechos fundamentales, examina el sistema tributario frente al concepto del mínimo vital. En esta medida, resulta indispensable que el Legislador, al momento de adoptar una decisión sobre el alcance o las características de este impuesto, delibere sobre las implicaciones que tal decisión tiene para la materialización de estos principios, especialmente cuando sus decisiones se refieren a cargas que podrían afectar a los sectores más desfavorecidos de la sociedad⁷.

Así mismo, en esta investigación conviene hacer una aclaración entre la eficiencia y la ineficiencia en el recaudo y devolución de impuestos, la cual corresponde al Estado, y otra, la eficiencia en el propio gasto de los recursos, que corresponde a los particulares que reciben recursos del Estado. Con la primera, se trata de maximizar el recaudo del IVA en la producción para luego realizar su devolución, Y, con la segunda, la maximización pero de la utilización de esos recursos públicos devueltos para el aumento de la producción de carne de aves y huevos. El asunto es al final es que debe haber un resultado real, no solo para que el consumidor no pague el impuesto, sino que resuelva su situación de pobreza.

⁶ Constitución Política. Artículo 363.

⁷ Corte Constitucional. Sentencia C-776 de 2003.

Otra forma de explicarlo es, que el beneficio debe solo temporal y definitivo, esto es que el individuo logre procurarse por sus capacidades ese gasto, y que el productor sea eficiente lo cual significa aumente la producción y baje los costos; de otra forma el beneficio que va para el consumidor quedaría atrapado en un círculo infinito.⁸

Ahora, los bienes y servicios de primera necesidad son aquellos que consumen "sectores muy amplios de la población" con el propósito de atender "aspectos vitales de sus necesidades básicas". Así, los bienes y servicios de primera necesidad son los que se requieren para satisfacer el "derecho a la subsistencia", es decir, para contar con "las condiciones económicas y espirituales necesarias que dignifiquen la persona humana y el libre desarrollo de su personalidad". Los bienes y servicios de primera necesidad guardan una relación estrecha con el derecho al mínimo vital.⁹

Concurrente con lo anterior, los índices de pobreza son relevantes porque muestran la importancia del derecho al mínimo vital en su dimensión más básica consistente en que las personas por sus propios medios o por los que establezcan las leyes han de acceder a bienes y servicios indispensables para subsistir dignamente; razón por la cual éste es uno de los fines especiales de la intervención del Estado en la economía. Estos indicadores son pertinentes para mostrar el peso que con que el estado debe intervenir la economía, puesto que ésta debe ser mayor si la pobreza y la indigencia aquejan a amplios sectores de la población, o está aumentando; por el contrario, debe disminuir cuando los índices de pobreza y de indigencia disminuyen¹⁰.

En consecuencia, las medidas adoptadas por las autoridades en el marco de un Estado Social de Derecho han de consultar la realidad fáctica, con miras a materializar la finalidad primordial adscrita por esta fórmula política a las instituciones públicas: promover condiciones de vida dignas para la totalidad de la población. Ello es especialmente predicable de las leyes en materia económica, y mucho más de las

⁸ Albi, Emilio; Contreras, Carlos; González Páramo, José M^a; Zubiri, Ignacio, Lagares Calvo, Manuel J. (Coordinador); f Pablos Escobar, Laura de y Valiño Castro, Aurelia; Stiglitz, Joseph (1995) "7. TEORÍA DEL GASTO PÚBLICO". (The Economist: The Great Escape? House of Debt. The Economist, 1 de Abril de 1995.) <http://www.personales.ulpgc.es/jbrito.daea/8.%20TeoriaGastoPublico.PDF>, Página 6.

⁹ Corte Constitucional. Sentencia C-776 de 2003.

¹⁰ Ibidem

disposiciones tributaria que, en virtud de la existencia de un deber constitucional general de las personas consistente en “contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad” (art. 95-9 C.P.). Entonces, compete al Legislador adoptar las normas tributarias en virtud de las cuales se hará efectivo dicho deber, a partir del hecho de que, “no todos los asociados pueden ni deben tributar exactamente igual, sino que mediante la ley se medirán y distribuirán las cargas.

Y ello, según las capacidades y de acuerdo con la posición y necesidades de los distintos sectores sociales, teniendo en cuenta también la magnitud de los beneficios que cada uno de ellos recibe del Estado y las responsabilidades que, según su actividad, deben asumir.¹¹

La distribución de la riqueza social se debe conceder con total transparencia y justicia social, definida por ciudadanos libres, capaces de entender sus necesidades y de transformar relaciones sociales de igualdad, en donde puedan de manera real participar en la elaboración de sus impuestos, focalizando gastos, ejerciendo vigilancia sobre los recursos otorgados a sus mandatarios¹². La Constitución Política de Colombia consagra la formalización de las estructuras técnicas para la elaboración de una política fiscal por parte de los órganos del Estado, básicamente con los siguientes pilares: -Que en tiempo de paz no se podrá establecer contribución o impuesto que no figure en el presupuesto de rentas, ni hacer erogación con cargo al tesoro que no se halle incluida en el de gastos.¹³ -Que el Gobierno anualmente debe elaborar el presupuesto de rentas y ley de apropiaciones que deberá corresponder al plan nacional de desarrollo y lo presentará al Congreso. Este proyecto deberá contener la totalidad de los gastos del Estado durante la vigencia fiscal.¹⁴

Para la Corte Constitucional, la ley anual de presupuesto tiene en sentido material un contenido normativo específico y propio, pues la misma “...no se agota en un ejercicio contable que se limite a la descripción de rubros de ingresos y gastos públicos...”¹⁵ Las normas del presupuesto son verdaderas prohibiciones al Gobierno, en el sentido de que éste no puede superar los límites de gastos aprobados por

¹¹ Corte Constitucional. Sentencia C-776 de 2003.

¹² Constitución Política de Colombia. Preámbulo.

¹³ Constitución Política, artículo 338.

¹⁴ Constitución Política, artículo 346.

¹⁵ Corte Constitucional. Magistrado Luis Guillermo Guerrero Pérez. Sentencia C-652/15, Expediente D-10698.

el legislador, todo ello como consecuencia del principio de legalidad del gasto.¹⁶ En palabras de esa Corporación, “...si es propio de las leyes en sentido material el ordenar, prohibir, o autorizar, y las normas del presupuesto anual que decretan gastos son de un lado autorizaciones de gasto y de otro, en virtud de su fuerza restrictiva, prohibiciones de superar los límites de gastos en ellas señaladas, es obvio que de un lado autorizan y de otro prohíben, por lo cual su contenido normativo es indiscutible.”¹⁷

En la práctica, la política fiscal resulta compleja en su elaboración e implementación. Por una parte, refleja la relación con el poder que tienen los sectores privados de la producción a través de los denominados gremios económicos organizados, que ejercen presiones al Estado. Las banderas de esos grupos de presión empresarial siempre serán para encontrar de una política social y económica justa; pero en el fondo el propositito final de los empresarios proteger su inversión y buscar ganancias, incluso a costa de toda la sociedad. Por otra parte, como esos beneficios que se llegan a otorgar a los empresarios siempre habrá que pagarlos, entonces para el caso en estudio, los contribuyentes en general deberán asumir el sostenimiento de gastos. Esta diferencia en la sociedad genera de manera permanente y acrecienta desigualdades sociales, porque habrá una clase que quiera explotar a otra, y otra que deba trabajar para la primera.

El ideal de una política fiscal es que esta sea transparente, organizada y focalizada en los reales objetivos, pero la realidad es que la política no es unánime, pues el Estado lo componen los ciudadanos, hombres libres y con participación democrática, que deliberan las fórmulas tributarias superando cualquier influencia de una clase social o grupo de individuos organizado. Entonces, cualquier beneficio que se otorga, debe ser producto de deliberación democrática y participativa, sustentado los estudios y seguimientos económicos muy rigurosos. Sin embargo, una gran cantidad de recursos que el Estado entrega a los gobernantes y particulares para inversión social sin que se exija una rendición de cuentas rigurosa sobre el resultado eficiente de esos recursos públicos. Es el caso de los parafiscales que se dan a

¹⁶ Ibidem.

¹⁷ Corte Constitucional. Magistrado Luis Guillermo Guerrero Pérez. Sentencia C-652/15, Expediente D-10698.

los particulares para desarrollar o fomentar industria o mercados.¹⁸ Otros, son impuestos que se devuelven, como sucede con los bienes exentos. La pregunta es, ¿Cuánto le cuesta al Estado estos gastos? ¿Objetivamente son necesarios, o tienen de por medio un gremio que sustenta ese gasto? ¿Son eficientes? ¿Son equitativos? ¿Cumplen con las reglas de progresividad? La verdad, nadie lo explica, pero están ahí, y se paga a través del sistema impositivo.

Una investigación de FEDESARROLLO¹⁹, sobre las tasas efectivas de tributación, se refiere a los beneficios tributarios como todas aquellas exclusiones, exenciones, deducciones, tratamientos especiales y descuentos inmersos en los Estatutos Tributarios, se informa que, de acuerdo con los estimativos del Ministerio de Hacienda y Crédito Público de Colombia, los beneficios tributarios sobre los Impuestos de renta y de IVA, ascendieron a 8.4% del PIB en 2016; mientras que la evasión es del 5.6% del PIB para 2016. Las tasas de tributación nominal no reflejan la carga de impuestos de los consumidores, trabajadores y propietarios como si lo hace el cálculo de las tasas efectivas de tributación. Los investigadores de FEDESARROLLO concluyeron que existen diferencias entre tasas efectivas de tributación y nominales, las cuales se presentan por los beneficios tributarios, la elusión y la evasión fiscal.

Por otro lado, dice PLAZAS (1995)²⁰, al hacerse la pregunta sobre quiénes se benefician en mayor grado con la existencia del Estado, encargado de proteger a las personas en su vida, honra y bienes, responde: “...*los más ricos.*”

Lo anterior significa que no hay una política clara sobre los beneficios fiscales apostados en el estatuto tributario, así como no existe una forma de su otorgamiento y control.

Ahora bien, según la doctrina especializada, no todas las disposiciones que consagran disminuciones de la carga tributaria constituyen beneficios tributarios los cuales tienen el propósito de

¹⁸ Ley 101 de 1993. Ley general de desarrollo agropecuario y pesquero.

¹⁹ RINCÓN CASTRO, Herman y DELADO ROJAS, Marta Elena. Cuanto tributan efectivamente el consumo, el trabajo y el capital en Colombia. FEDESARROLLO. Publicaciones Coyuntura económica. Investigación económica y social. Volumen XLVIII. Nos. 1 y 2. Junio-diciembre de 2017. Páginas 97-135

²⁰ PLAZAS VEGA, Mauricio. (1995). El liberalismo y la teoría de los tributos. Mauricio. Editorial Temis S.A. Bogotá Página 230.

estimular, incentivar o preferencia determinados sujetos o actividades, pues otra clase solo pretenden hacer efectivos los principios de justicia, equidad y progresividad. A juicio de la Corte Constitucional “*para que una determinada disposición se pueda considerar como un beneficio tributario, debe tener esencialmente el propósito de colocar al sujeto o actividad destinataria de la misma, en una situación preferencial o de privilegio, con fines esencialmente extrafiscales*”.²¹

De esa forma, la Corte Constitucional la distingue los beneficios tributarios y las denominadas genéricamente minoraciones estructurales, las cuales, aunque reducen la carga impositiva, simplemente un reconocimiento de los principios de tributación, porque “*su finalidad no es incentivar, estimular o preferir determinados sujetos o actividades sino simplemente “no perjudicar”, es decir, realizar los principios de justicia, equidad, progresividad y capacidad económica. Por eso operan al interior del tributo y contribuyen a la exacta definición y cuantificación del supuesto de hecho, de la base gravable y del monto de la tarifa tributaria, por lo tanto, afectan a la riqueza o al sujeto gravado con base en consideraciones que obedecen fundamentalmente a su aptitud para contribuir a sufragar los gastos públicos*”.²²

1.2 El Impuesto al Valor Agregado y el Impacto Social y Económico

El impuesto sobre las ventas en un principio surge como un gravamen de carácter monofásico que afectaba la producción la importación de bienes. Con la expedición del Decreto 3541 de 1983, dicho impuesto se extiende hasta el último ciclo de la producción y distribución de bienes. Además, el sector comercio se ve involucrado como sujeto pasivo de una carga impositiva que tradicionalmente le había sido ajena.²³

En desarrollo de la competencia constitucional, el legislador determinó que la Nación es el sujeto activo del IVA, (art. 338 de la C.P.).²⁴

²¹ Corte Constitucional. M.P. Clara Inés Vargas Hernández. Sentencia C-989 de 2004. Expediente. D-5100.

²² Corte Constitucional. M.P. Humberto Antonio Sierra Porto. Sentencia. C-540 de 2005. Expediente D-5436.

²³ PIZA, Julio Roberto. (2015). *El Iva en Colombia, Origen y evolución en Colombia*. Análisis del hecho generador del IVA en el ordenamiento jurídico colombiano. Universidad Externado de Colombia. Bogotá D.E. Páginas 35 a 42.

²⁴ Corte Constitucional. Sentencia C-776 de 2003.

Los sujetos pasivos de este gravamen se encuentran compuestos por los adquirentes o usuarios de bienes y servicios gravados, salvo las personas que expresamente hayan sido excluidas del pago de este gravamen por decisión del Congreso de la República. También son sujetos pasivos del IVA las personas que, conforme con la ley, tengan o adquieran la condición de "responsables del impuesto", sin perjuicio de la facultad de la que dispone la ley para excluir o aligerar las cargas de algunos de ellos, en razón a su menor dimensión económica.²⁵

Son responsables del impuesto los comerciantes, en cualquiera de los ciclos de la producción y distribución en la que actúen. Los responsables del IVA, cuando realicen compras o adquieran servicios gravados a personas no responsables del impuesto. El impuesto causado por estas operaciones será asumido por el comprador que sea responsable del impuesto sobre las ventas.²⁶

Deberán inscribirse como responsables del IVA quienes realicen actividades gravadas del impuesto, con excepción de las personas naturales comerciantes y los artesanos que sean minoristas o detallistas, los pequeños agricultores y ganaderos, así como quienes presten servicios, siempre que cumplan las siguientes condiciones: 1) Que en el año anterior o en el curso del año, hubieren obtenido ingresos brutos totales provenientes de la actividad inferiores a 3.500 UVT. 2) Que no tengan más de un establecimiento de comercio, oficina, sede o local de negocios donde ejerzan actividades. 3) Que el establecimiento de comercio, oficina, sede o local o negocio no se desarrollen actividades bajo franquicia, concesión, regalía, o sistemas de explotación de intangibles. 4) Que no sean usuarios aduaneros. 5) Que no hayan celebrado en el año inmediatamente anterior ni en el año en curso contrato de venta de bienes y/o prestación de servicios gravado, por valor individual a 3.500 UVT. 6) Que el monto de sus consignaciones bancarias, depósitos e inversiones financieras durante el año anterior o durante el respectivo año no supere la suma de 3.5000 U.V.T. 7) Que no se haya registrado como contribuyente del impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación.²⁷

²⁵ Corte Constitucional. Sentencia C-776 de 2003.

²⁶ Estatuto Tributario. Artículo 37, modificado por la Ley 1943 de 2018.

²⁷ Literal a) del artículo 420 del Estatuto Tributario.

Constituye hecho generador del IVA: 1) La venta de bienes muebles e inmuebles²⁸. Con excepción de los expresamente excluidos²⁹. 2) La venta o cesiones de derechos sobre activos intangibles únicamente asociados a la propiedad industrial. 3) La importación de bienes corporales muebles no excluidos. 4) La prestación de servicios en el territorio nacional, o desde el exterior, con excepción de los expresamente excluidos. 5) La circulación, venta y opción de juegos de suerte y azar con excepción de las loterías y de los juegos de suerte y azar exclusivamente operado por internet.³⁰

Para la prestación de servicios en el territorio nacional se aplicarán las siguientes reglas: 1) Los servicios relacionados con bienes inmuebles se entenderán prestados en el lugar de su ubicación. 2) Los siguientes servicios se entenderán prestados en el lugar donde se realicen materialmente: 2a) Los de carácter cultural, artístico, así como los relativos a la organización de estos. 2b) Los de carga y descarga, trasbordo y almacenaje. los servicios prestados y los intangibles adquiridos o licenciados desde el exterior se entenderán prestados, licenciados o adquiridos en el territorio nacional y causarán el respectivo impuesto cuando el usuario directo o destinatario de estos tenga su residencia fiscal, domicilio, establecimiento permanente, o la sede de su actividad económica en el territorio nacional.³¹

El impuesto se causa en las ventas, en la fecha de la emisión de la factura o documento equivalente y a falta de estos el momento de la entrega. En los retiros para uso o para formar parte de los activos, en la fecha del retiro. En las prestaciones de servicios, en la fecha de emisión de la factura o documento equivalente, o en la fecha de la terminación de la prestación del servicio. En las importaciones, al tiempo de la nacionalización del bien.³²

Además de los bienes y servicios gravados a las tarifas del 19%, el régimen del IVA contiene una lista de bienes y servicios gravados con el 5%, otra de exentos y también de excluidos. Se consideran bienes o servicios exentos aquellos gravados con tarifa cero, para los que se permite la recuperación del

²⁸ Literal a) del artículo 420

²⁹ Numeral 12 del artículo 424 del Estatuto Tributario.

³⁰ Art. 420 del Estatuto Tributario.

³¹ Art. 420 del Estatuto Tributario.

³² Art. 429 del Estatuto Tributario

impuesto pagado en la adquisición de insumos. Se consideran bienes excluidos aquellos que no están gravados, y para los cuales no se permite el descuento del IVA pagado en la compra de los insumos.³³

1.3 El impuesto Descontable

En el Impuesto sobre las Ventas, el valor cobrado por parte de los responsables por la venta o prestación de servicios se disminuye con el IVA pagado por los costos relacionados con su producción; estos “...tributos que para todos los efectos legales se califican como descontables...”³⁴ Ello implica que, en el caso de venta de bienes y servicios gravados a una tarifa preferencial, el exceso que conlleva el pago de operaciones gravadas e incurridas en costos y gastos y que puede llevarse como descontable, sin importar la tarifa de estos aun cuando fuere superior, genera saldos a favor en las declaraciones de ventas.³⁵

Los bienes y servicios que tienen la calidad de exentos están expresamente señalados en los artículos 477 y 481 del Estatuto Tributario. Obedece a decisiones motivadas por diferentes razones: “La necesidad de garantizar que el producto llegue al consumidor final a un menor precio, el hecho de ajustarse al principio universal de que los productos deben gravarse en el país de destino y no en el de origen, en el caso de exportaciones, y en algunos casos que no justifican la exención otorgada.”³⁶

El artículo 477, modificado por el artículo 188 de la Ley 1819 de 2016 del Estatuto Tributario, establece los bienes exentos del IVA con derecho a compensación y devolución los siguientes bienes:

“02.07 Carne y despojos comestibles, de aves de la partida 01.05, frescos, refrigerados o congelados.

04.06.11.00.00 Huevos de gallina en especie *Gallus domesticus*, fecundados para incubación.

04.07.19.00.00 Huevos fecundados para incubación de las demás aves.

04.07.21.90.00 Huevos frescos de gallina.

³³ Arts. 424, 426, 468, 468-1, 477 Estatuto Tributario

³⁴ CASTELLANOS PEÑARANDA, Myriam. *Determinación del Impuesto sobre las ventas*. Análisis del hecho generador del IVA en el ordenamiento jurídico colombiano. Universidad Externado de Colombia. Bogotá D.E. 2015. Página 214.

³⁵ Ibidem. Pág. 215

³⁶ Ibidem, Pág. 235.

04.07.29.90.00 Huevos frescos de las demás aves”.

En el IVA, se han establecido bienes exentos, excluidos y bienes con tarifa general y una deducida.

De otra parte, conforme con lo dispuesto con el párrafo 1, del artículo 850 del Estatuto Tributario, cuando se trate de responsables del impuesto sobre las ventas, la devolución de saldos originados en la declaración del impuesto sobre las ventas, solo podrá ser solicitada por aquellos responsables de los bienes y servicios de qué trata el artículo 481 de este Estatuto [Básicamente exportables, entre otros], por los productores de los bienes exentos a que se refiere el artículo 477 de este Estatuto, por los responsables de los bienes y servicios de que tratan los artículos 468-1 [Bienes. Tarifa del 5%] y 468-3 [Servicios. Tarifa 5%] del Estatuto Tributario y por aquellos que hayan sido objeto de retención.

En el caso de los productores de bienes exentos de que trata el artículo 477 del Estatuto Tributario y los responsables de los bienes y servicios de que tratan los artículos 468-1 y 468-3 de mismo ordenamiento tributario, los saldos a favor originados en la declaración del impuesto sobre las ventas por los excesos de impuesto descontable por diferencia de tarifa solo podrán ser solicitados en devolución una vez presentada la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al período gravable en el que se originaron dichos saldos, salvo que el responsable ostente la calidad de operador económico autorizado en los términos del Decreto 3568 de 2011 [establece operador económico], o las normas que lo modifiquen o sustituyan, caso en el cual la devolución podrá ser solicitada bimestralmente, de conformidad con lo previsto en el artículo 481 de este Estatuto.

1.4 Los Impuestos en la Industria Avícola

La avicultura hace parte del sector agropecuario por las actividades de producción de huevos y carnes de aves. El crecimiento de esta actividad paso de producir 30 mil toneladas de carne y pollo en 1961, a más de un millón en el año 2012, lo cual significó un crecimiento estimado del 7.0%. Este desarrollo proviene de varios factores, entre los cuales se destaca el cambio tecnológico, sustentado en

galpones, mejoramientos genéticos, controles sanitarios, profesionalización del personal, aprovechamiento de subproductos, integración vertical, hasta llegar a la gran empresa.³⁷

La cadena productiva de la avicultura tiene seis procesos productivos interdependientes, tecnificados: 1) Las granjas abuelas y reproductoras en donde se desarrolla el material genético. Las abuelas son aves destinadas a la producción de huevos fértiles o incubables. 2) Las granjas incubables que son las instalaciones donde funcionan las incubadoras y nacen los pollitos que se clasifican por sexo y calidad. 3) Las granjas ponedoras de huevos de mesa. 4) Granjas de producción de pollos de engorde. 5) Plantas de beneficio.³⁸

Ahora bien, debido a la diversidad de industrias y actividades son muchas las inquietudes que se reportan en el momento de establecer los impuestos en el sector avícola, en particular con IVA. Al respecto, siguiendo la interpretación con dicho tributo que hace el profesor José Elbert Castañeda Durán³⁹, se analizan las actividades económicas que allí se realizan frente a la aplicación del impuesto.

Producción y venta de huevo de mesa: La persona que se dedica a la producción y venta de huevo de mesa o comercial es responsable del impuesto sobre las ventas. Teniendo en cuenta que este producto está exento del impuesto sobre las ventas, quiere decir que el responsable al venderlo recauda cero impuestos sobre las ventas, pero como el legislador quiere que el consumidor pague cero impuestos sobre las ventas, este responsable tiene derecho a solicitar como descontable todo el impuesto sobre las ventas pagado en todo el proceso de producción y que desde luego esté destinado a obtener este producto exento. Esto quiere decir que puede descontar la totalidad de la tarifa que pague para hacer esta producción, para después tener el derecho a la devolución por los impuestos pagados entre otros empaques, alimento concentrado.

³⁷ AGUILIERA DIAZ, María Angélica. (2014). “*Determinantes del desarrollo en la avicultura en Colombia. Instituciones, organizaciones, tecnología*”. Documentos de trabajo Economía regional. Número 214. Banco de la República. Diciembre de 2014.

³⁸ Ibidem.

³⁹ CASTAÑEDA DURÁN, José Élder. (2012). *EL IVA en la avicultura*. FENAVI. Revista. ENCOLOMBIA. No. 93. El IVA en la avicultura.
<https://encolombia.com/veterinaria/publi/fenavi/f93/fenavi9303tributarias/>

Según lo establecido en el Artículo 440 del Estatuto Tributario, se considera productor, quien agrega uno o varios procesos o materias primas o mercancías. Para efectos de lo dispuesto en el artículo 477, se considera productor en relación con las carnes, el dueño de los respectivos bienes, que los sacrifique o los haga sacrificar; en relación con la leche el ganadero productor; respecto de huevos el avicultor. Esto quiere decir que la persona que se dedica a comprar huevos para venderlos no es responsable del impuesto sobre las ventas, porque ya, en cabeza del distribuidor, el producto, que es exento, se convierte en excluido. (Parágrafo 1. del artículo 850 del Estatuto Tributario)

Cuando una persona realice los varios procesos requeridos para la cría, el levante y el engorde o la ceba de los animales, cuyas carnes y despojos comestibles son exentos del impuesto sobre las ventas, tiene derecho a solicitar como impuesto descontable la totalidad del impuesto pagado por los bienes y servicios gravados que constituyan costo o gasto para la producción y comercialización de los bienes exentos, observando la oportunidad consagrada en el artículo 496 del estatuto tributario. (Artículo 1.3.1.10.1. del Decreto 1625 de 2016).

Los productores de huevos tienen derecho a tratar como descontable el impuesto sobre las ventas pagado sobre bienes y servicios que constituyan costo o gasto necesario para el desarrollo del proceso de producción y comercialización por parte del avicultor. (Artículo 1.3.1.10.2 del estatuto Tributario).

Pollos de un día: Si el productor de bienes, pollos de un día, de la partida 01.05.11.00.00 (art. 477), los vende son productos exentos. Si no los vende, sino que los incuba, pueden ocurrir las siguientes circunstancias, las cuales habrá que examinar teniendo en cuenta que la exención se encuentra en cabeza del productor (art. 440 del Estatuto Tributario), y que el legislador quiere que el consumidor final no pague impuestos.

Incubación: Si la incubación se hace por cuenta de terceros, los servicios intermedios están sometidos a la tarifa del impuesto sobre las ventas que corresponda al bien resultante de la prestación del servicio, el que a su vez puede ser gravado, exento o excluido.⁴⁰

⁴⁰ Consejo de Estado, Sección Cuarta. C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Expediente. 2010-00049-00(18529). Septiembre 10 de 2014.

Producción en cadena: Si esta actividad la realiza en cadena, es decir, tiene las gallinas ponedoras, debe tener en cuenta que estas aves son activos fijos (Artículo 60 del estatuto Tributario) y, por lo tanto, el alimento que consuman hace parte del costo fiscal (Artículo 69 del Estatuto tributario), pues en caso de venderse estas gallinas ponedoras, el IVA asumido y relacionado con las mismas no puede tratarse como descontable.

Ahora bien, a partir de la derogatoria del **artículo** 491 del Estatuto Tributario por el artículo 122 de la Ley 1943 de 2018, si bien se eliminó la prohibición que establecía que por la adquisición o importación de activos fijos no se otorgaba derecho a descuento en el IVA, lo cierto es que la DIAN mediante un concepto⁴¹ reciente ha dejado claro que el IVA asociado con los activos fijos (entendidos estos como no productivos por ser diferentes de los activos fijos reales productivos) no es descontable en el IVA por no constituir costo o gasto procedente en el impuesto sobre la renta.

Ahora bien, desde el punto de vista del negocio avícola, sería posible concluir que las gallinas ponedoras son activos fijos reales productivos, aunque no se cuente con una definición contenida en algún decreto reglamentario y se espera que sea introducido en el decreto reglamentario del IVA con motivo de las modificaciones establecidas en la Ley 1943 de 2018. De conformidad con lo anterior, se encontraría abierta la puerta de poder tratar como descontable ese IVA, ya sea en la declaración de este mismo impuesto o en el impuesto sobre la renta (artículo 258-1 del E.T.).

Comercialización: El que compra los pollitos nacidos de un día para venderlos no es responsable del IVA pues se consideran excluidos (Art. 424, partida 01.06, artículo 439 y parágrafo 1 del artículo 850 del Estatuto Tributario).

La venta de pollos, por ser animales vivos está excluida del IVA. (Partida 01.06. del Artículo 424 del Estatuto tributario).

Venta de gallinas: De otro lado, también es importante señalar que al vender esas gallinas en cualquier momento (antes, durante y después del periodo de postura), por tratarse de la venta de activos

⁴¹ DIAN, Concepto 053 del 5 de abril de 2019.

fijos, no se genera impuesto sobre las ventas. (Artículos 60 y Parágrafo 1, del artículo 420 del Estatuto Tributario).

Cuando se compran gallinas para ser utilizadas como ponedoras, debe tenerse en cuenta que se está comprado activos fijos. Al quedar derogado el artículo 491 del Estatuto Tributario, por el artículo 122 de la Ley 1943 de 2018, y dado que ya se hizo una referencia en líneas anteriores, solo queda planeada la posibilidad de realizar descuentos por IVA pagado en la adquisición de activos fijos en la declaración del impuesto sobre la renta o en el IVA, siempre y cuando, se trata de activos fijos reales productivos.

Producción y sacrificio de pollos: El que produce pollos y los sacrifica para vender su carne, este producto es exento del impuesto sobre las ventas. Por consiguiente, tiene derecho a solicitar como descontable todo el impuesto a las ventas que haya pagado en la producción de esa carne, según el artículo 477 del Estatuto Tributario, en la partida 02.07. Esta partida al ser específica, quiere decir que solo es exenta la carne fresca, refrigerada o congelada, pero si la carne tiene otros procesos quedaría gravada al 19%.

El comerciante que compra carne de pollo para venderla o distribuir la carne de pollo no es responsable del impuesto sobre las ventas, porque sólo es responsable el productor, definido como el dueño de los animales. (Artículo 439; Parágrafo 1º del artículo 420; Parágrafo 1 del artículo 850 del Estatuto Tributario).

Importador de huevos fértiles: El importador o el comercializador de huevos fértiles los cuales son exentos (Artículo 477 del Estatuto Tributario. Partida 04.07.19.00.00), no es responsable del IVA por las compras y ventas de esos bienes porque no es el productor (Artículo 439 del Estatuto Tributario). Los bienes exentos tienen esta calidad en cabeza del avicultor. En las demás etapas de comercialización se convierten en bienes excluidos del impuesto sobre las ventas.⁴²

Importadores gallinas ponedoras: El importador de gallinas ponedoras no pagará IVA en la importación porque son bienes exentos (Art. 424 del Estatuto Tributario, Partida 01.04). Si las importa

⁴² DIAN. Concepto Unificado 001 de 2003. 1.1.2. BIENES EXCLUIDOS

para su granja, con el fin de producir huevo fértil, estas serán activos fijos porque no están destinadas para la venta, por lo tanto, no otorga derecho al descuento según lo establece el artículo 488 del Estatuto Tributario. Sin embargo, como se ha venido analizando, con la derogatoria del artículo 491 del Estatuto Tributario, cabría la posibilidad de los descuentos por los impuestos pagados por el IVA. Si la importación la hace con el ánimo de comercializar estos bienes, serán bienes excluidos conforme al artículo 424 del Estatuto Tributario de las partidas 01.05 y 01.06.

Además, es posible tener en cuenta lo establecido en el artículo 258-1 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 83 de la Ley 1943 de 2018, que permite descontar en el Impuesto sobre la Renta, el IVA pagado por la adquisición, construcción, o formación e importación de activos fijos reales productivos.

Importación carne de pollo: La carne de pollo de la partida 02.07 según el artículo 477 del Estatuto Tributario, es un bien exento, por consiguiente, el importador de bienes exentos no es responsable del impuesto sobre las ventas por cuanto al importar no paga impuesto sobre las ventas. Así mismo, no habrá responsabilidad de los comerciantes ni están sometidos al impuesto sobre las ventas, en lo concerniente a las ventas de bienes exentos (Artículo 439 del Estatuto Tributario). Por consiguiente, el IVA pagado en otros costos y gastos será mayor valor de esos costos y gastos.

Servicio de faenamiento de aves: El numeral 25 del artículo 476 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 30 de la ley 1943 de 2018 establece como servicios excluidos del impuesto sobre las ventas (IVA), “La comercialización de animales vivos y el servicio de faneamiento”.

Productor avícola con planta de tratamiento: El productor de bienes exentos que tiene su propia planta de sacrificio tiene derecho a solicitar todo el impuesto descontable en todo el proceso de producción, incluyendo el de sacrificio, porque ese autoservicio no tiene IVA, pues no se considera venta según el artículo 421 del Estatuto Tributario y no genera IVA. En cuanto al productor que no tiene la planta de sacrificio puede descontar los IVA pagados en el sacrificio.

Servicio de fumigación: El literal e) del numeral 24 del artículo 476 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 30 de la ley 1943 de 2018 establece que el servicio de control de plagas,

enfermedades y malezas, incluida la fumigación aérea y terrestre de sembradíos es un servicio exento siempre y cuando se destine a la adecuación de tierras, la producción agropecuaria y pesquera y a la comercialización de los respectivos productos.

Servicios intermedios de la producción: Según el párrafo del artículo 476 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 10 de la Ley 1943 de 2018: *“[E]n los casos de trabajos de fabricación, elaboración o construcción de bienes corporales muebles, realizados por encargo de terceros, incluidos los destinados a convertirse en inmuebles por accesión, con o sin aporte de materias primas, ya sea que supongan la obtención del producto final o constituyan una etapa de su fabricación, elaboración, construcción o puesta en condiciones de utilización, la tarifa aplicable es la que corresponda al bien que resulte de la prestación del servicio. Lo dispuesto en el presente párrafo no aplica para las industrias de minería e hidrocarburos.”*

Al respecto, el Concepto Unificado 001 de 2003, considera que en tratándose de servicios intermedios de la producción se parte del supuesto legal que de su prestación resulta un bien corporal mueble o este se coloca en condiciones de utilización dentro de un proceso productivo, aplicándose la tarifa del bien resultante del servicio. Por lo tanto, debe existir una relación directa e inmediata entre el servicio intermedio de la producción y el bien resultante. En consecuencia, si de la prestación de los servicios no se obtiene la producción de un bien o éste no se coloca en condiciones de utilización dentro de un proceso productivo, no es de recibo la aplicación de la regla prevista en el párrafo del artículo 476 del Estatuto Tributario. Si del servicio no resulta un bien corporal mueble gravado, excluido o exento o no se presta en forma directa sobre bienes en proceso de transformación, no es posible hablar de servicio intermedio, al no estar en presencia de un bien resultante en la etapa de producción, sino de una obligación de hacer constitutiva de un servicio diferente, siendo necesario en este caso, para efectos del impuesto sobre las ventas, remitirse al concepto determinante de la obligación”.⁴³

⁴³ DIAN. Concepto Unificado 001 de 2003. Servicios intermedios de la producción.

Así mismo, el Consejo de Estado, desarrolla el concepto de servicios intermedio de incubación al precisar que el proceso artificial de incubación de huevos fértiles prestado por el avicultor o por un tercero es un servicio intermedio en la producción industrial de pollitos (bien final). Este tipo de procedimientos de incubación artificial, antes de la Ley 788 del 2002, el servicio de incubación de huevos fértiles estaba excluido del impuesto sobre las ventas, por cuanto, de conformidad con el párrafo del artículo 476 del Estatuto Tributario, los servicios intermedios en la producción se gravan con la tarifa del bien resultante del servicio. De tal manera que, si el bien resultante eran pollitos de un día de nacidos, excluidos del impuesto sobre las ventas, el servicio de incubación también quedaba excluido del impuesto sobre las ventas. Actualmente, los pollitos de un día de nacidos están exentos del impuesto sobre las ventas, y, por tanto, el servicio de incubación de huevos fértiles también está exento del impuesto, teniendo en cuenta que es un servicio intermedio de la producción de pollitos de un día de nacidos.⁴⁴

Como se observa, la cuestión tributaria en el sector avícola es uno de los temas más importantes de esa actividad, porque se proponen beneficios que hacen de esta actividad más rentable que otras, con el propósito de garantizar las condiciones que esos beneficios lleguen al individuo que los percibe en el consumo de bienes en el precio por su adquisición. Desde luego, las dos partes, productor y consumidor hacen parte de este proceso, pero la propuesta es que todos los ciudadanos tengan la posibilidad de consumir esos bienes, con lo cual se materializa los principios de justicia y equidad, igualdad social y lucha contra la pobreza.

Capítulo II: La búsqueda de la Estructura ideal en el impuesto sobre las ventas para productos avícolas

La cuestión tributaria no es solo uno de los temas más importantes de la actividad económica y social, sino que se hace indispensable tener en cuenta para el desempeño de esta, por lo que de manera permanente se debe vigilar su aplicación y resultados para escoger y ajustar la estructura tributaria más adecuada a las circunstancias de estado de desarrollo económico. Por consiguiente, el tema de impuestos

⁴⁴ Consejo de Estado. Sección Carta. C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Sentencia 10 de septiembre de 2012. Expediente No. 2010-00049-00 (18529).

está en continuo debate y selección. Este capítulo presenta los más relevantes en el tema escogido y que tiene que ver con la devolución del IVA a los productores del sector avícola. Los temas generales. Los cuales han sido abordados por autoridades, académicos y gremios se expondrán a continuación.

El mínimo vital: Uno de los aspectos esenciales para entender la forma de tributación es comprender los fundamentos del Estado Social de Derecho. Dice la Corte Constitucional, que la tributación hace relación con la forma de organización política, la que, tiene como uno de sus objetivos, combatir las penurias económicas o sociales y las desventajas de diversos sectores, grupos o personas de la población, prestándoles asistencia y protección. Una organización así, exige esforzarse en la construcción de condiciones indispensables para asegurar que todos los habitantes del país tengan una vida digna dentro de las posibilidades económicas que están al alcance. El fin es potenciar las capacidades que la persona requiere de las autoridades para mantener o mejorar el nivel de vida, el cual incluye alimentación, vivienda y la seguridad social.⁴⁵

En este fallo relievaa la importancia dada a la participación del individuo frente al Estado, que ya no demanda apoyo asistencialista propio de pasadas organizaciones políticas y sociales que estuvieron vigentes antes de esta nueva Carta Política, sino para demandar del Estado la solidaridad social, y que este pueda brindar al individuo y su familia o su comunidad, las condiciones para su subsistencia y desarrollo sus propias capacidades. Por esta razón, la misma Constitución Política concibe la intervención del Estado en la economía⁴⁶, pero de una manera planificada, organizada y socialmente participativa.⁴⁷ Así mismo, se prohíben los auxilios estatales situación que fue tema del pasado, con nefastas consecuencias por la escogencia de actores privilegiados que recibían los recursos del Estado, sin merecerlos.⁴⁸

Ventajas y desventajas del IVA: En cuanto a la eficiencia del IVA y sus contradicciones, según lo explica PIZA (2015)⁴⁹, este impuesto lo soporta quien disfruta el bien o el servicio como como parte

⁴⁵ Corte Constitucional. T-426 de 1992.

⁴⁶ Constitución Política. Artículo 334.

⁴⁷ Constitución Política. Artículos 339 y 340.

⁴⁸ Constitución política. Artículo 335.

⁴⁹ PIZA, Julio Roberto. *El Iva en Colombia, Origen y evolución en Colombia*. Análisis del hecho generador del IVA en el ordenamiento jurídico colombiano. Universidad Externado de Colombia. Bogotá D.E. 2015. Págs. 27 a 34

del bien o servicio, por eso, cuando la cadena del comercio se expande, si no fuera descontable en cada etapa del ciclo, salvo algunos casos en que se considera monofásico, la acumulación del impuesto sobre el precio generaría un sobrecosto tributario.

El IVA tiene la ventaja de tener una amplia cobertura, eficiencia en el recaudo, control en la cadena económica; pero también desventajas, en especial no es equitativo, porque no consulta la capacidad de compra del consumidor en cuanto afecta a todos por igual.

Otro aspecto es que se critica el hecho, dice el profesor que, las personas de menores ingresos consumen una mayor proporción de renta que las de mayor capacidad, lo que hace del mismo un efecto regresivo, razón por la cual se hace indispensable adoptar elementos más progresivos, como exenciones, tarifas diferenciales y devoluciones, entre otros, aun cuando reduzcan la eficiencia administrativa.

El IVA es más un asunto de política, es decir, donde priman los factores de justicia y distribución, que de economía que se preocupa más por la eficiencia, en resumen, explica el profesor:

*“(...) el IVA es el impuesto con mayor potencial de crecimiento, puesto que mide la capacidad de consumo, y su enorme poder recaudatorio lo hace un mecanismo muy eficiente; sin embargo deber resolver al menos tres asuntos técnicos; la ampliación de la base de manera que alcance a los consumidores de mayor capacidad sin afectar gravemente a las personas de menores ingresos; el control de los pequeños comerciantes informales y el riesgo de distorsionar los precios por resistirse al reconocimiento de los bienes y servicios exentos, lo que a su vez constituye un reto administrativo.”*⁵⁰

En suma, para el profesor cualquier discusión que tenga como discusión el IVA, inevitablemente tendrá aspectos políticos, económicos, fiscales, técnicos, jurídicos y administrativos, y por eso el respaldo gubernamental debe ser firme, con apoyo técnico solvente y orientación adecuada para lograr el apoyo de la opinión pública.⁵¹

⁵⁰ Ibidem. Pág. 41

⁵¹ Ibidem. Pág. 39.

Otro punto de vista es que el IVA marca la tendencia al consumo. Para HOYOS (2006)⁵², el IVA no solo puede generar una disminución en el consumo privado, sino que cambia las preferencias. Por eso, el Estado debe estudiar que bienes van a ser gravados y cuáles no, por cuanto se desvían la demanda hacia otros bienes que los sustituyan. Cuando el impuesto no es muy neutral afecta las condiciones de competitividad; también existen indicios de inflación cuando se establece un IVA sobre un determinado producto. Además, en regímenes con exclusión del IVA, que están dados por la imposibilidad de descontar el impuesto, el IVA asumido se traduce en un mayor costo del bien que se le traslada al consumidor final.

Responsables y no responsables del IVA: Según INSIGNARES (2015)⁵³, las ventajas y desventajas de tener la categoría de bienes exentos o excluidos, consiste en que, para los primeros se causa el IVA pagado y que figure en sus declaraciones. Para los bienes considerados excluidos el IVA pagado constituye un mayor costo y no existe posibilidad de solicitar devolución. Cuando un bien está excluido del impuesto no se presenta el hecho generador, razón por la cual el productor y comercializador no es responsable del impuesto.⁵⁴

En relación con estructura del IVA, en cuanto a los obligados, hasta la Ley 1943 de 2018, se había establecido dos regímenes en este impuesto: el común y el simplificado. Sobre el régimen común (hoy responsables recaen las obligaciones de recaudar el impuesto y entregarlo al Estado con las demás obligaciones formales. Para el simplificado, no existían mayores obligaciones que su registro tributario.

Esta situación resultó contradictoria y de difícil control, administración y recaudo, conllevaba una alta evasión y afectaron la competitividad de la economía, razón por la cual se debió eliminar el régimen simplificado que desde la creación de este impuesto estuvo vigente.

⁵² HOYOS JIMENES, Catalina. Los efectos del IVA en la economía. Temas de Derecho Tributario, Universidad del Rosario, Facultad de Jurisprudencia. Bogotá. Colombia. 2006. Págs. 144 a 169

⁵³ INSIGNARES GÓMEZ, Roberto. (2015) *El hecho imponible. Aspecto material. La venta e importación de bienes*. Análisis del hecho generador del IVA en el ordenamiento jurídico colombiano. Universidad Externado de Colombia. Bogotá D.E. Páginas 64 a 65.

⁵⁴ Ibidem

La ley 1943 de 2018 elimina el régimen común y el régimen simplificado (Artículo 499 del Estatuto Tributario, derogado artículo 122 ley 1943 de 2018) y establece un régimen para responsables y no responsables (Artículo 18 de la Ley 1943 de 2018), así mismo, un régimen simple de tributación. El artículo 907 del estatuto tributario señala los impuestos que comprende el SIMPLE: 1) Impuesto sobre la renta; 2) Impuesto nacional al consumo, cuando se desarrollen servicios de expendio de comidas y bebidas; 3) El impuesto sobre las ventas - IVA, únicamente cuando se desarrolle una o más actividades descritas en el numeral 1 del artículo 908 de este Estatuto. Esto es, tiendas pequeñas, mini-mercados, micro-mercados y peluquería. 4) El impuesto de industria y comercio consolidado.

En el fondo se busca lograr la progresividad en el impuesto y que la carga de responsables sea asumida por quienes tiene una actividad económica superior al igual que ingresos, lo cual les permite asumir una clase de obligaciones fiscales también superior a aquellos que el legislador declara como no responsables. Con esa diferenciación se busca menor regresividad del Impuestos y mayor equidad y eficiencia.

Esta posición que adopta la Ley 1943 de 2018, ya había sido presentada por CASTRO (2015), que en su oportunidad expuso la precisión de la terminología de los responsables del régimen simplificado, pues en la práctica estos no tenían ninguna obligación de pago.⁵⁵

IVA a la canasta familiar: Sobre las tarifas a la canasta familiar, se presentan varios porcentajes de impuesto según se trata de determinada clase de alimentos. A modo de ejemplo: En el listado de estos bienes se grava al 5%, la avena y el trigo, café tostado, el chocolate de mesa, la harina de trigo, la harina de cereales, el aceite de soya, las pastas alimenticias sin cocer. (Artículo 468-1 del Estatuto Tributario).

En cuanto a los bienes excluidos, sin derecho a devolución como agua, sal, antibióticos, preservativos, tejidos, tomates frescos refrigerados, cebollas, ajos, papas frescas refrigeradas, la miel natural, las lechugas, hortalizas, zanahorias, manzanas, pepinos, arroz, semillas, bienestariana, gas propano, medicamentos, lentes para gafas (Artículo 424 del Estatuto Tributario). Algunos bienes

⁵⁵ CASTRO ARANGO, José Manuel. “Sujetos Pasivos u obligados principales del IVA”. Análisis de hecho generado de IVA en el ordenamiento jurídico colombiano”. Universidad externada de Colombia. Bogotá 2015. Página 269.

considerados exentos y con derecho a devolución son los relacionados con los “huevos” y la carne y despojos comestibles de aves Artículo 477 del Estatuto Tributario).

Para el Gobierno Nacional, esta dispersión tarifaria resulta inadecuada y contradictoria. Así, lo sostuvo en la ponencia al congreso de la república en lo que luego es la Ley 1943 de 2018: • Mientras que todas las proteínas animales están exentas del impuesto, las frutas y verduras están excluidas. • El café está gravado a 5%, mientras que el té está gravado a la tarifa general. • La panela está excluida, mientras que el azúcar está gravado al 5%. • La mortadela, el salchichón y la butifarra están gravadas a 5%, mientras que las otras carnes procesadas están gravadas a la tarifa general. • La sal está excluida, mientras que los otros condimentos están gravados a la tarifa general. • Las pastas sin cocer o rellenar están gravadas al 5%, mientras que la pasta rellena está gravada a la tarifa general y el pan está excluido. • El queso está exento mientras que los otros derivados lácteos (el yogurt y la mantequilla, por ejemplo) están gravados a la tarifa general. • Todos los bienes de capital están gravados a la tarifa general, excepto la maquinaria y herramientas usadas en las actividades agropecuarias.⁵⁶

Toda esta disparidad de tarifas del IVA que recae sobre los bienes de la canasta familiar hace pensar que en realidad no existe un concepto claro y único sobre el tema, y que no hay una consistencia en los argumentos a la hora de establecer ese porcentaje sobre el bien que se demanda.

2.1 Corte Constitucional

2.1.1 capacidad contributiva

Para la Corte Constitucional (2003)⁵⁷, el concepto de “capacidad contributiva” hace parte del concepto de justicia tributaria y está estrechamente vinculado al de mínimo vital. Dijo la Corte:

*“La capacidad contributiva es la posibilidad económica que tiene una persona de tributar, o sea, la idoneidad subjetiva, no teórica sino real, en cuanto depende de la fuerza económica del sujeto, para ser llamado a cumplir con el deber de pagar tributos.”*⁵⁸

⁵⁶ Gaceta del Congreso No. 933 del 1 de octubre de 2018. Página 65.

⁵⁷ Corte Constitucional. M, P. Manuel José Cepeda Espinosa. C-776 de 2003.

Las personas que apenas disponen de lo necesario para subsistir son las que tienen menor capacidad contributiva, o, inclusive, las que pueden carecer de capacidad económica de tributar. “*Los bienes y servicios de primera necesidad, en fin, guardan una relación estrecha con el derecho al mínimo vital.*” En consecuencia, llamar a quienes carecen de capacidad contributiva a soportar estas cargas públicas de orden impositivo que las afectan de manera ineludible y manifiesta en su subsistencia, resulta contrario a la justicia tributaria.⁵⁹

Otorga importancia a los índices de pobreza porque muestran la importancia del derecho al mínimo vital en que las personas por sus propios medios o por los que establezcan las leyes han de acceder a bienes y servicios indispensables para subsistir dignamente, razón por la cual éste es uno de los fines especiales de la intervención del Estado en la economía. Pero aclara que, tales indicadores no son una condición jurídica ni un requisito normativo, como tampoco lo son los demás datos empíricos citados para apreciar la importancia de un principio constitucional cuya interpretación y defensa compete a la Corte Constitucional.⁶⁰

En el fallo citado, la Corte encuentra que los cargos formulados por el actor contra el artículo 34 de la Ley 788 de 2002 y analizados en este aparte, sobre la afectación con IVA de la canasta familiar no están llamados a prosperar porque no impide que ellas obtengan otros artículos básicos para conservar la vida en condiciones dignas. Por lo tanto, no se desconoce o amenaza clara y directamente el mínimo vital de los más desfavorecidos⁶¹.

2.1.2 El impuesto a las ventas, su carácter regresivo y su atemperamiento en el sistema tributario

La Corte Constitucional (2003)⁶², considera que los bienes y servicios de primera necesidad son aquellos que consumen los "sectores muy amplios de la población" con el propósito de atender "aspectos vitales de sus necesidades básicas", son los que se requieren para satisfacer el "derecho a la subsistencia",

⁵⁸ Ibidem

⁵⁹ Ibidem.

⁶⁰ Ibidem.

⁶¹ Ibidem.

⁶² Corte Constitucional. M.P. Manuel José Cepeda Espinoza. C-776 de 2003.

es decir, para contar con "las condiciones económicas y espirituales necesarias para la dignificación de la persona humana y el libre desarrollo de su personalidad". Los bienes y servicios de primera necesidad, en fin, guardan una relación estrecha con el derecho al "mínimo vital".

Para la Corte Constitucional los índices de pobreza son relevantes porque muestran la importancia del derecho al mínimo vital en su dimensión más básica consistente en que las personas por sus propios medios o por los que establezcan las leyes han de acceder a bienes y servicios indispensables para subsistir dignamente, razón por la cual éste es uno de los fines especiales de la intervención del Estado en la economía.

Señala que, un impuesto es eficiente en la medida en que genera pocas distorsiones económicas. También lo es, aunque desde otro punto de vista, el impuesto que permite obtener la mayor cantidad de recursos al menor costo posible. En el primer caso, se toma en consideración el impacto general que produce una carga fiscal sobre el escenario económico, mientras que en el segundo, se valora exclusivamente los resultados de la carga fiscal en cuestión.

La Corte ha interpretado que, el principio de "eficiencia tributaria", no sólo se concreta en el logro de un mayor recaudo de tributos con el menor costo de operación posible, sino que también *"se valora como un principio tributario que guía al legislador para conseguir que la imposición acarree el menor costo social para el contribuyente en el cumplimiento de su deber fiscal (gastos para llevar a cabo el pago del tributo)"*.

Sobre la "equidad del sistema tributario" afirma que, *"es un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados"*.

Por su parte, el principio de "progresividad", el cual se predica del sistema tributario, hace referencia al reparto de la carga tributaria entre los diferentes obligados a su pago, según la capacidad contributiva de la que disponen; es decir, es un criterio de análisis de la proporción del aporte total de cada contribuyente en relación con su capacidad contributiva. En este orden de ideas, es neutro el sistema que conserva las diferencias relativas entre los aportantes de mayor y de menor capacidad contributiva; es

progresivo el que las reduce; y es regresivo el que las aumenta. En esa misma medida, una dimensión más amplia del principio de progresividad del sistema, relevante en este proceso, invita a valorar el destino y los efectos del gasto público financiado con los recursos recaudados. En este sentido, es relevante el impacto del gasto público en la situación relativa de los contribuyentes y, en general, de los habitantes de un país.

Pero la anterior, en lo que se refiere a los impuestos indirectos como el IVA, requiere ser evaluado desde la perspectiva del sistema tributario como un todo, lo cual resultaba acorde con los principios constitucionales de equidad y progresividad, en la medida en que quienes se verían obligados a pagarlo posteriormente serían beneficiarios de proyectos de inversión con fondos públicos.

La Corte Constitucional (2014)⁶³, al referirse al impuesto sobre las Ventas y su carácter regresivo, especialmente cuando se gravan los bienes de la canasta familiar, sostiene que, según lo ha establecido la jurisprudencia la progresividad es un principio exigible del sistema. Dijo la Corte:

*“No obstante, esto no implica que dicho principio sea ajeno al control constitucional de determinados impuestos individualmente considerados, o de elementos singulares integrantes del ordenamiento tributario, ni que sea inaplicable a los tributos indirectos, sino que al examinar la constitucionalidad de cada uno de estos componentes, a la luz del principio de progresividad, las preguntas que debe hacerse el juez deben apuntar a definir: (i) si el mencionado tributo o elemento podría aportar al sistema una dosis de manifiesta regresividad, (ii) si desconoce el derecho al mínimo vital y (iii) si como instrumento fiscal incorpora una limitación irrazonable en el principio de progresividad (CP art 363). En caso de que así sea, el tributo o precepto tributario acarrearía consecuencias de regresividad para el sistema, que lo harían inconstitucional”.*⁶⁴

En el fallo, la Corte Constitucional, pone de presente que los bienes y servicios de primera necesidad son aquellos que consumen "sectores muy amplios de la población" con el propósito de atender "aspectos vitales de sus necesidades básicas". Así, los bienes y servicios de primera necesidad son los que

⁶³ Corte Constitucional. M.P. María Victoria Calle Correa. C-100-2014.

⁶⁴ Ibidem.

se requieren para satisfacer el "derecho a la subsistencia", es decir, para contar con "las condiciones económicas y espirituales necesarias para la dignificación de la persona humana y el libre desarrollo de su personalidad". Los bienes y servicios de primera necesidad, en fin, guardan una relación estrecha con el derecho al mínimo vital".⁶⁵

Varios estudios establecen la necesidad de eliminar esos beneficios tributarios que, por disposición legal conllevan la erosión de la base tributaria sin que hayan sido discutidos y llevados al presupuesto de gastos, como un gasto público implícito, lo que a su vez impide ejercer sobre esos recursos un control fiscal efectivo, como si sucede con el gasto social focalizado.

La Corte Constitucional acerca de los beneficios tributarios ha dicho:

*“La Sala encuentra necesario insistir en que las exenciones y demás beneficios fiscales son medidas que por su naturaleza implican una excepción al principio de igualdad, aunque no necesariamente significan su vulneración. Por ello, para examinar su validez “el juez constitucional debe analizar en cada caso si la diferencia es razonable”, sobre la base de que la igualdad “no significa la ausencia de distinciones ni es sinónimo de ciego igualitarismo, sino que responde a la necesidad de otorgar el mismo trato a quienes se encuentran en semejantes o iguales condiciones y de adoptar medidas distintas para quienes se hallan en hipótesis diversas, mediante la razonable búsqueda, por parte de la autoridad, del equilibrio y la ponderación”.*⁶⁶

Pero hasta qué punto es válido ese argumento de “diferencias razonables”. ¿Quién dice que la diferencia es razonable? Colombia viene del modelo económico señorial español de explotación a cambio de adoctrinamiento cultural y ha sido fundada y construida sustentando privilegios, y siempre que se reconocen diferencias fundamentales, entonces se otorgan beneficios con el modelo ese mismo señorial en favor de quienes ostentan los privilegios para que a través de estos se llegue a suplir esas necesidades, bajo el supuesto que se dará bien lo dice la Corte “igualitarismo”, es decir una clase de igualdad formal no real.

⁶⁵ Ibidem.

⁶⁶ Corte Constitucional. Sentencia C-333 de mayo 17 de 2017.

Para establecer si la diferencia razonabilidad que nos habla la Corte Constitucional justifica los beneficios que se otorgan y su forma de establecerse en un determinado grupo de empresarios, se ha escogido la devolución de bienes exentos en el Impuesto sobre las Ventas de manera específica a la industria avícola.

2.2 Posición Jurisprudencial del Consejo de Estado

A continuación, se exponen un compendio de fallos significativos del Consejo de Estado, Sección Cuarta, los cuales son fundamentales y precedentes jurisprudenciales y normativos para entender el funcionamiento del IVA descontable en los huevos y carne de aves. Según esa Alta Corporación, la exención debe entenderse ya no son solo sobre el bien en sí, sino sobre todo el proceso productivo realizado para obtener ese mismo bien.

Siguiendo la exposición sobre este tema por Castellanos (2015)⁶⁷, los responsables de la venta del huevo y la carne de aves están exentos del IVA, según el texto normativo. Sin embargo, la DIAN mediante Conceptos 05335 del 3 de febrero de 2005 y 69584 del 21 de julio de 2008, conceptuó que, para efecto de los impuestos descontables, solo a partir del ciclo de producción de las gallinas ponedoras se podría solicitar el impuesto descontable por el IVA pagado en la en la producción del huevo. Pero, durante la etapa de cría y levante de las gallinas ponedoras se trataba de un mayor costo de producción.⁶⁸

Empero, el Consejo de Estado (2011)⁶⁹, al anular los actos administrativos antes citados, consideró que no es posible desligar la actividad de producción del bien propiamente dicho, esto es carnes y huevos, declarados por el legislador exentos según lo dispuesto en el artículo 477 del Estatuto Tributario. Para la Alta Corporación de lo Contencioso Administrativo limitar la exención de manera exclusiva al bien sin incluir el proceso productivo, es contraria con la ley.

⁶⁷ CASTELLANOS PEÑARANDA, Myriam. *Determinación del Impuesto sobre las ventas*. Análisis del hecho generador del IVA en el ordenamiento jurídico colombiano. Universidad Externado de Colombia. Bogotá D.E. 2015.

⁶⁸ Ibidem. Página 242.

⁶⁹ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, sentencia del 24 de marzo de 2011, expediente 2008-00004-00 (16997).

Lo anterior tiene repercusión en la cadena productiva y de distribución, que hace también caer en cuenta el Alto Tribunal, y es que el productor de los bienes descritos en los artículos 477 hasta el 482-1 del Estatuto Tributario, entre ellos, el huevo con cáscara, fresco, en calidad de responsable del impuesto, tiene derecho a la devolución del IVA, en virtud del descuento de los impuestos pagados en la adquisición de bienes y servicios, cuando constituyan costo o gasto para producirlos.

En el caso del avicultor, la venta del pollo crudo o de los despojos comestibles se trata de un producto exento del IVA, según lo dispone el artículo 477 del Estatuto Tributario, caso en el cual el productor de tales bienes tiene derecho a la devolución del IVA pagado en la adquisición de los bienes y servicios gravados que constituyan costo o gasto del proceso de producción.

Sobre la producción de huevos, dijo que, conforme con los artículos 437, 420 y 850 del Estatuto Tributario, el avicultor es el productor de los huevos y responsable del IVA, con derecho a devolución de los saldos originados por sus operaciones y presentados en su declaración, por consiguiente.

Ahora, la tesis del fallo comentado encuentra justificación en el diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, en donde la avicultura es el arte de criar y fomentar la producción de las aves y de aprovechar sus productos. Dice la Sala:

“[E]videncia que el avicultor que ha desarrollado esos procesos con el fin de aprovechar los productos de las aves, como los huevos, tiene la titularidad del derecho a la devolución del impuesto sobre las ventas pagado por la adquisición de bienes y servicios gravados que constituyeron costo o gasto durante todas las fases anteriores que dieron para que empezara esa producción, es decir, los impuestos pagados durante la cría y levante de las gallinas ponedoras”.

En otras palabras, en el fallo del 24 de marzo de 2011, el Consejo de Estado expone que, según la ley y el concepto de definición de la avicultura, el huevo y la carne de pollo son bienes exentos y para toda la cadena de producción del bien, al cual el legislador le ha fijado una tarifa especial, que tiene repercusiones sociales y económicas. Este fallo, es la línea jurisprudencial sobre el tema y se considera un fallo hito para los demás pronunciamientos de esa Sección y obedecido por tribunales, juzgados y sede administrativa.

Para el Consejo de Estado (2012)⁷⁰, los productores de huevos tienen derecho a la devolución del IVA sobre bienes y servicios que constituyan costo o gasto en el proceso de producción, porque agregan factores de valor al bien o servicio; por consiguiente, tienen derecho a tratar como descontable el IVA pagado sobre bienes y servicios que constituyan costo o gasto necesario para el desarrollo del proceso de producción y comercialización por parte del avicultor.

“(…) La prohibición de descontar el IVA asociado al alimento consumido por las aves en la etapa de levante, siendo un gasto necesario que hace parte del proceso de producción, vulnera el artículo 477 ib al desconocer un beneficio fiscal, limitando sin autorización legal la exención consagrada. Como lo dijo el Ministerio Público, es lógico que, si el ave no se alimenta, no llega a la edad adulta, y si no llega a la edad adulta, simplemente no es posible la producción de carne ni huevos (…)”.

En la misma línea jurisprudencial, el Consejo de Estado (2014)⁷¹, al revisar el tema del proceso artificial de incubación de huevos fértiles, como un servicio intermedio en la producción industrial de pollitos de un día de nacidos, los cuales se encuentran exentos del IVA a partir de la Ley 788 de 2002, por cuanto, de conformidad con el parágrafo del artículo 476 del Estatuto Tributario, los servicios intermedios en la producción se gravan con la tarifa del bien resultante del servicio, precisa:

“(…) De tal manera que, si el bien resultante eran pollitos de un día de nacidos, excluidos del impuesto sobre las ventas, el servicio de incubación también quedaba excluido del impuesto sobre las ventas. Actualmente, los pollitos de un día de nacidos están exentos del impuesto sobre las ventas, y, por tanto, el servicio de incubación de huevos fértiles también está exento del impuesto, teniendo en cuenta que es un servicio intermedio de la producción de pollitos de un día de nacidos (…)”.

En relación con el proceso productivo de carnes y leche, el Consejo de Estado (2011)⁷², para determinar quién tiene derecho a la devolución del IVA, si quien levanta la gallina para producir huevos o

⁷⁰ Consejo de Estado (2012), sección cuarta. Ponente. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Sentencia de fecha 14 de junio de 2012. Expediente No. 2008-00162-01(17832).

⁷¹ Consejo de Estado, sección cuarta, Ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Sentencia de fecha 10 de septiembre de 2014. Expediente:2010-00049-00 (18529).

⁷² Consejo de Estado (2011), sección cuarta. Ponente: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez. Sentencia 24 de marzo de 2011. Expediente No. 2008-00004-00 (16997).

los procesos de cría y levante de pollitas, distingue que en la avicultura como procesos productivos: la producción de carnes y los procesos para la producción de huevos o leche. En relación con las carnes, el productor dueño de los animales que los cría, levanta y engorda o ceba, que sacrifica o hace sacrificar y comercialice las carnes o productos comestibles producto del sacrificio. Dijo el Consejo:

“(...) [L]a Ley 788 de 2002 al incluir en el listado de bienes exentos de impuesto sobre las ventas los huevos de ave con cáscara, frescos, fue que no se le trasladara al consumidor final, como mayor costo, el IVA pagado en la adquisición de bienes y servicios necesarios para la producción y comercialización de los mismos.”

Para el Consejo de Estado el propósito del legislador tributario al incluir en el artículo 477 del Estatuto Tributario, como bienes exentos gravados a la tarifa cero (0), era el de evitar que tales bienes, considerados como parte integrante de la canasta familiar, que figuraban como excluidos del impuesto sobre las ventas en el artículo 424 del Estatuto Tributario, antes de la modificación introducida por el artículo 31 de la Ley 788 de 2002 al artículo 477, vieran aumentado su precio afectando al consumidor final.

En el caso de los bienes excluidos, el impuesto a la venta opera de distinta forma porque su enajenación no se enmarca como hecho generador previsto en el artículo 420 del Estatuto Tributario, por lo que el IVA repercutido en su fabricación o consecución del producto se refleja es como un mayor valor del costo.

Sentencias que operan en el mismo sentido:

CONSEJO DE ESTADO. Sección Cuarta. C.P. WILLIAM GIRALDO GIRALDO. Expediente. 2008-00253-01 (17884). Sentencia 24 de marzo de 2011. PRODUCTORES DE HUEVOS - Tienen derecho a la devolución del IVA sobre bienes y servicios que constituyan costo o gasto / PROCESO DE PRODUCCION - Concepto / FACTORES DE PRODUCCION O FACTORES PRODUCTIVOS - Recursos que agregan un valor al bien o servicio / DEVOLUCION DEL IVA - Consagra este beneficio dentro del proceso de producción sin limitación

CONSEJO DE ESTADO. SECCIÓN CUARTA. C.P. WILLIAM GIRALDO GIRALDO.

Expediente. 2008-00255-01 (17971). Sentencia 24 de marzo de 2011. DEVOLUCION DEL IVA - Consagra este beneficio dentro del proceso de producción sin limitación / PRODUCTORES DE HUEVOS - Tienen derecho a la devolución del IVA sobre bienes y servicios que constituyan costo o gasto / PROCESO DE PRODUCCION - Concepto / FACTORES DE PRODUCCION O FACTORES PRODUCTIVOS - Recursos que agregan un valor al bien o servicio.

CONSEJO DE ESTADO. SECCIÓN CUARTA. C.P. MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA. Expediente. 2008-00256-01 (17952). Sentencia 5 de mayo de 2011. PRODUCTORES DE HUEVOS - Tienen derecho a la devolución del IVA sobre bienes y servicios que constituyan costo o gasto / PROCESO DE PRODUCCION - Concepto / FACTORES DE PRODUCCION O FACTORES PRODUCTIVOS - Recursos que agregan un valor al bien o servicio / DEVOLUCION DEL IVA- Consagra este beneficio dentro del proceso de producción sin limitación.

2.3 Tribunal Administrativo de Cundinamarca y Juzgados Administrativos de Bogotá

El proceso de fiscalización tributaria en relación con la devolución del IVA por la venta de bienes exentos de huevos y carne de aves, ha llevado a una gran cantidad de procesos contencioso-administrativos en todo el país, especialmente en las regiones productivas como Santander y Cundinamarca. ¿Qué nos dicen esos fallos?

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca en fallo del 19 de abril de abril 2017⁷³, al examinar la actuación de la administración que modificó la liquidación privada del contribuyente, consideró: (i) Que el valor del huevo estaba conforme con el valor comercial en plaza; (ii) Que el valor del IVA descontable por el concentrado consumido estaba de acuerdo con las compras de alimento realizadas y el que estadísticamente consumen por los animales en toda la etapa de levante y producción; (iii) Así mismo encontró acorde con las facturas de las compras de bandejas y medicinas; (iv) Así mismo la contabilización del IVA, era prueba de las operaciones.. La decisión fue declarar la nulidad de la actuación administrativa.

⁷³ Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Sección Cuarta. Subsección “A”,. M.P. Amparo Navarro López. Sentencia 19 de abril de 2017. Expediente No. 2013-000156-01

El mismo Tribunal Administrativo de Cundinamarca⁷⁴, al declarar la nulidad parcial de la actuación administrativa referida a la devolución de IVA, cuarto bimestre de 2011, sustentada en que no se habían encontrado los compradores, declara una nulidad parcial de la actuación, toda vez que a juicio de esta Sala no es posible que el contribuyente tenga que asumir esa carga para ubicar a estas personas a quienes se realizaron las ventas de sus productos. Sin embargo, este fallo tiene salvamento de voto de la magistrada Nelly Villamizar de Peñaranda, toda vez que para la magistrada el solicitante debía demostrar la realidad de los datos registrados. Y otro salvamento de voto de Molina por considerar que no había mérito para aplicar la sanción por inexactitud.

Todo lo anterior nos lleva a expresar que los procesos de auditoría son numerosos y arduos, lo cual tiene una repercusión que se analizará en el capítulo siguiente.

2.4 Comisión de Expertos para la equidad y la competitividad Tributaria

El trabajo de la Comisión de Expertos para la Equidad y Competitividad Tributaria, CEECT, creada por el artículo 44 de la Ley 1739 de 2014⁷⁵, se concentró en formular recomendaciones estructurales de mediano y largo plazo. Las conclusiones a las que llega la CEECT son en síntesis las siguientes:

Todas las reformas tributarias implementadas se enfocan en allegar recursos que son necesarios en el corto plazo. Colombia necesita los recursos para adelantar sus programas sociales que permitan erradicar la pobreza y que no dependan de la actividad minero-energética, sino del desempeño empresarial, en donde se generen empleos de calidad, pero además se requiere de una cuidadosa asignación de estos recursos y una eficiente ejecución del gasto público.

La CEECT considera que un régimen tributario exitoso y modelo por seguir debe ser: (i) Aquel que puede generar los recursos necesarios para financiar los programas del Gobierno; (ii) Equitativo

⁷⁴ Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Sección Cuarta. Subsección “B”,. M.P. Nelly Yolanda Villamizar de Peñaranda. Sentencia 9 de marzo de 2017. Expediente No. 2014-01006-00.

⁷⁵ COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA EQUIDAD Y LA COMPETITIVIDAD TRIBUTARIA. Informe final presentado al ministro de hacienda y crédito público. Bogotá, diciembre de 2015. Publicación: Fedesarrollo www.fedesarrollo.org.co

horizontal y verticalmente, eficiente desde el punto económico y administrativo; (iii) Estar precedido de una administración y gestión tributaria que permitan cumplir los objetivos de la política impositiva.

Así mismo, la CEECT diagnostica el sistema tributario colombiano de la forma que se sintetiza a continuación:

El régimen vigente de Colombia presenta grandes limitaciones: (i) Bajo nivel de recaudo frente al potencial, dado el nivel de desarrollo del país; (II) no contribuye a una mejor distribución del ingreso; (III) es inequitativo horizontalmente pues aplica un tratamiento diferente a personas y empresas similares; (IV) es complejo y difícil de administrar; (v) castiga de manera importante la inversión, el empleo, el crecimiento y la competitividad.

Sobre los bienes excluidos y exentos dice que, en Colombia, este listado de productos es más amplio que en los estándares internacionales, lo cual acarrea un elevado costo fiscal y genera distorsiones en los precios. Muchas de esas exclusiones y exenciones, además, terminan generando mayores inequidades en la medida en que reducen los recursos fiscales disponibles para realizar gasto público social y en que quienes más se benefician de ellas son las personas que más consumen, esto es, las personas de mayores ingresos”.⁷⁶

Analiza la administración tributaria y considera que es débil, por falta de recurso humano, tecnología y organización institucional. Esto significa que solo se involucra un número reducido de contribuyentes al sistema, y pocos resultados en la labor de combatir los elevados niveles de evasión, elusión y contrabando. Con esta pobre gestión, se agrava la inequidad en materia tributaria, erosiona la confianza en la administración y reduce el interés del ciudadano para contribuir con el fisco.

La propuesta de la CEECT no es solo busca aumentar el recaudo; sus recomendaciones en materia tributaria apuntan sobre todo a lograr una mayor equidad de la política fiscal en lo relativo a los impuestos, a una mayor simplicidad y eficiencia.

En el caso del IVA, la CEECT propone el desmonte de los bienes exentos. Establecer un IVA diferencial del 5 %, en donde se encuentra el huevo y la carne de pollo. Expresa la Comisión en su estudio

⁷⁶Ibidem. Págs. 115-133

que las exenciones del IVA al huevo y la carne de pollo no benefician al sector más pobre de la población, y que son los consumidores que se encuentran en los estratos más altos de la población, los que más se benefician con esta exención.

Además, propone incrementar el IVA de los bienes gravados del 5% al 10%, que constituyen los insumos del sector que representa el 65% de la producción, al igual que el alimento balanceado.

Presentó la propuesta de gravar pollitos y pollitas de un día de nacidos, que se sitúan en bienes exentos, con una tarifa del 19%. Y, para el caso de bienes excluidos, se propuso un gravamen del 5%, en donde se encuentran los antibióticos, medicamentos, gas y energía eléctrica.

La CEECT considera que, resultan necesarias modificaciones en el régimen actual del IVA tendientes a ampliar la base gravable, revisar la estructura tarifaria, reevaluar el tratamiento de los bienes de capital, mejorar el régimen simplificado, eliminar inequidades en el tratamiento entre bienes y servicios similares, implementar de la manera más rápida y eficiente la factura electrónica y adoptar cambios procedimentales y de control que fortalezcan la capacidad de la administración tributaria para mejorar el control y reducir la evasión.

La CEECT agrega que, la complejidad del tributo dificulta su administración, y agrava por el rezago que muestra el país en materia de implementación de la factura electrónica. La existencia de un umbral alto para las personas naturales del régimen simplificado actual, por debajo del cual no existe obligación de facturar, liquidar ni cobrar IVA, fomenta la informalidad y propicia un trato inequitativo que se traduce en formas muy variadas para mantenerse bajo este umbral, por fuera del control de la administración tributaria.

Los tratamientos tributarios favorables se han establecido con el fin de reducir el efecto regresivo del IVA bajo el argumento de que este tributo recae en mayor medida sobre la población pobre, la cual destina una proporción importante de su ingreso al consumo de bienes esenciales. Con esta consideración, algunos gobiernos exceptúan del IVA una proporción o la totalidad de los bienes y servicios de la canasta básica de consumo. Es decir, en muchos países no se gravan estos bienes y servicios, pero tampoco se permite el descuento del IVA que los productores pagaron sobre los insumos.

La CEECT cuestiona el efecto del descuento del IVA y dice que, con el argumento que al no poder descontar el IVA que el productor pagó en la adquisición de insumos, este trasladará dicho costo del impuesto al precio final. *¿Se beneficia el consumidor final de la exclusión?* Para la comisión: “Claramente, no”. La verdad es que, dice la CEECT, este tratamiento de la canasta básica ha sido parte del arreglo político que ha permitido a los gobiernos elevar sus ingresos fiscales a través de modificaciones en las tarifas del IVA.

Otro argumento que se ha esgrimido para justificar la extensión de tratamientos favorables es que algunos bienes y servicios tienen un carácter “meritorio”, o su consumo es de interés público pues tiene externalidades positivas. Este ha sido el caso del gasto en educación o salud, entre otros, que ha sido objeto de exenciones o tarifas reducidas. Además, dado que una parte importante de estos bienes y servicios, como la salud y la educación, son proveídos de manera gratuita por el gobierno, no resultaría entendible que se cargara el IVA sobre los mismos.

Afirma que, lo que sí parece claro es que un tratamiento tributario favorable obedece más bien al propósito de promover su consumo o demanda, se estaría violando uno de los principios que guían el IVA y es el de la neutralidad, es decir, el principio de no influir en las decisiones de invertir o producir dicho bien. En efecto, la inversión o producción de un bien no debería obedecer ni parcial ni totalmente al tratamiento tributario que sobre este recae.

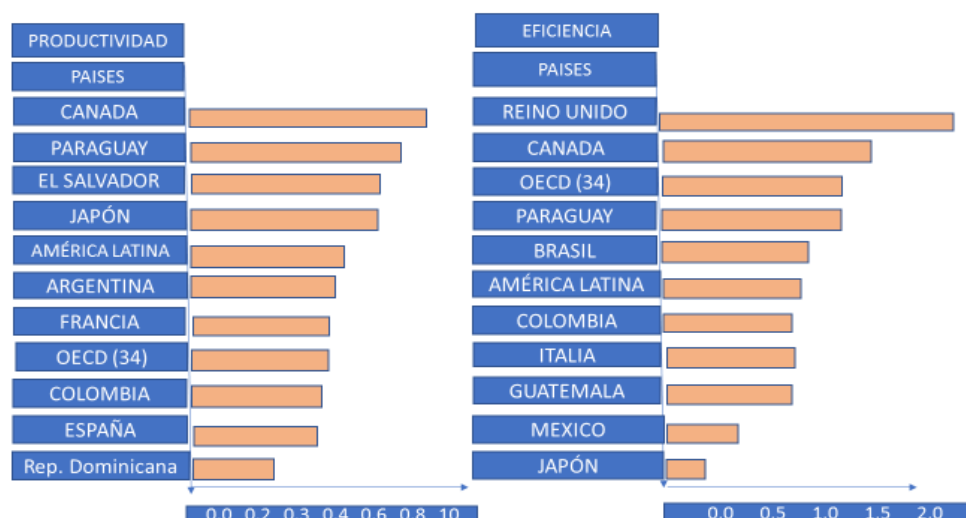
Adicionalmente, desgravar bienes y servicios genera inequidad en la medida en que las personas con mayor capacidad económica tampoco pagan IVA por estos productos y el Estado pierde un recaudo significativo de quienes tendrían la capacidad de pagar por estos consumos. Impacto en productividad.

Las exenciones totales y parciales (exclusiones, en el lenguaje tributario colombiano) son numerosas, no solo erosionan de manera importante la base y la productividad y eficiencia del impuesto, sino que tampoco encuentran sustento técnico y empírico fuerte. En efecto, las múltiples exclusiones y exenciones, la existencia de tarifas reducidas, así como el elevado grado de evasión han impactado negativamente la productividad del IVA. Por productividad se entiende la diferencia entre el recaudo

efectivo y el potencial de recaudo si todos los bienes y servicios se gravaran a la tarifa general y no hubiera exenciones y exclusiones, ni evasión.

El informe muestra cálculos recientes en donde se revela que el IVA tiene niveles de productividad y eficiencia bajos en Colombia. En los dos casos, Colombia ocupa uno de los últimos lugares y se encuentra por debajo de los promedios de la OCDE y de América Latina. De esta manera mientras en los países con IVA más productivos, por cada \$100 de recaudo potencial se recogen \$80, en América Latina se recogen un poco más de \$50 en promedio y en Colombia cerca de \$40.

Tabla 1. Relación de productividad y eficiencia por países



Gráfica realizada a partir del informe realizada por la CEECT.

Otros países gravan estos bienes con una tarifa reducida en vez de hacerlo a tasa 0% y no permitir su descuento, lo cual parece más racional desde el punto de vista económico

La Comisión recomienda ampliar la definición del hecho generador de IVA a las transacciones de intangibles (aparte de los bienes muebles y servicios) y a las comisiones y gastos que cobra el sector financiero. Así mismo, considera cinco categorías de tarifas así: categoría de no gravados (hoy llamados

excluidos), categoría de gravados al 0% (hoy llamados exentos), y categorías de gravados al 5%, al 10% y al 19%.

Otro aspecto importante que no sindica la Comisión de expertos está relacionado con la focalización del gasto para atacar la pobreza. Sobre este aspecto nos dice:

*“Por otra parte, es importante señalar que desde el momento en que se profirió la Sentencia C-776 de 2003, los avances en materia de gasto social focalizado en Colombia han sido realmente importantes. Ello se ha logrado a través del fortalecimiento y consolidación del Programa de Protección Social que incluye el componente de Familias en Acción y otras acciones orientadas a brindar atención integral a la primera infancia, a la vejez y a las personas con discapacidades a través de la Red Unidos...”*⁷⁷

Finalmente, la Comisión de expertos concluye que, en Colombia las exenciones totales y parciales (exclusiones, en el lenguaje tributario colombiano) son numerosas y no solo erosionan de manera importante la base y la productividad y eficiencia del impuesto, sino que tampoco encuentran sustento técnico y empírico fuerte.

2.5 Proyecto de Ley 240 de Octubre 31 de 2018 (Ley Financiamiento 1943 DE 2018)

La sustentación del proyecto de ley llamada de financiamiento prestada por el Gobierno Nacional al Congreso de la Republica⁷⁸, fue en síntesis la siguiente:

Parte de la premisa que para el Gobierno Nacional es fundamental contar con recursos suficientes para financiar de forma sostenible el Gasto Público Social, los cuales se ven comprometidos debido a los ingresos tributarios insuficientes para este fin, prueba de lo anterior es el hecho de que la mayoría del recaudo obtenido por medio de la Ley de Financiamiento se destinará para la financiación del gasto social, en la forma como lo muestran las cifras:

“(…) Colombia ha avanzado considerablemente en el objetivo de disminuir la incidencia de la pobreza. Durante el periodo 2010- 2017, 2,7 millones de colombianos salieron de la pobreza extrema, al

⁷⁷ Ibidem. Pág. 331.

⁷⁸ CARRASQUILLA BARRERA, Alberto. Gaceta del Congreso 933 del 31 de octubre de 2018

bajar su incidencia de 12,3% en 2010 a 7,4% en 2017. En este mismo periodo, 4,7 millones de personas salieron de la situación de pobreza monetaria e ingresaron a la clase media (...)”.

La reducción en la incidencia de la pobreza monetaria ha estado acompañada de una reducción de la pobreza medida a través del Índice de Pobreza Multidimensional (IPM). Esta medición es una medida mucho más estricta y amplia de la incidencia de la pobreza y de las condiciones de vida de la población, que no solo se centra en los ingresos sino también en un concepto más integral del bienestar, a saber:

(i) Condiciones educativas del hogar, (ii) Condiciones de la niñez y la juventud, (iii) Acceso al servicio de salud, (iv) Condiciones de trabajo, y (v) Acceso a los servicios públicos domiciliarios y condiciones de la vivienda. Un hogar es pobre bajo esta metodología si presenta privaciones en una tercera parte de los indicadores usados.

Según cifras de la OCDE, en Colombia el porcentaje del ingreso disponible de los hogares que representan las transferencias monetarias del Gobierno es el más bajo de todos los países de la OCDE, siendo incluso significativamente menor que el de nuestros pares regionales Chile y México, y que, al asignar una mayor cantidad de recursos a las transferencias a la población vulnerable, han logrado obtener una menor incidencia de la pobreza que la de Colombia.

Se destacan en los gastos sociales, claramente focalizados la atención al adulto mayor, familias en acción y jóvenes en acción, sin descuidar la educación, la provisión en servicios de salud y la atención a las víctimas del conflicto armado:

En la exposición de motivos se reafirma que, por mandato constitucional el gasto en la educación y formación de capital humano es primordial y necesario; porque además de ser sinónimo de desarrollo social, constituye un motor de crecimiento económico gracias a sus vínculos con la productividad de las empresas y los trabajadores. Adicionalmente, la provisión de educación pública, con amplia cobertura y buena calidad, es fundamental para efectivamente lograr igualar las oportunidades de toda la población, y construir una sociedad más equitativa.

La provisión de servicios de salud de buena calidad, y del aseguramiento y acceso universal al sistema, con la implementación de esquemas de mejoramiento de la salud pública que ayuden a prevenir la incidencia de algunas enfermedades en la población.

El conflicto armado interno en Colombia ha ocasionado una gran cantidad de víctimas, particularmente muertes y desplazamientos forzados. Para que el país tenga logre superar las secuelas del conflicto, y consiga ser más equitativo y brindar mejores condiciones de vida para la población, es necesario atender y reparar a los millones de víctimas.

Adicional a este efecto, sobre el crecimiento, garantizar estos compromisos gubernamentales y la desmovilización total de los grupos armados permitirán la elaboración de planes económicos regionales, haciendo que las inversiones para la paz contribuyan a resolver los problemas estructurales del conflicto.

De esta manera, se reduciría la pobreza en el campo, se facilitaría el acceso a la tierra a quienes más las necesitan y se construiría infraestructura para mejorar la calidad de vida de los colombianos que viven en zonas rurales.

Con el objetivo de generar mayores recursos para la financiación del Presupuesto General de la Nación de 2019 y en desarrollo de los pilares de simplificación y progresividad, en el Impuesto sobre las Ventas (IVA), se buscaba por una parte, ampliar sustancialmente el grupo de bienes y de servicios que actualmente se encuentran gravados (manteniendo solo algunas exclusiones), con un mecanismo de compensación de la carga que esta medida representa para la población de menores ingresos, así como con la determinación de un solo régimen y la unificación y disminución de la tarifa.

Según estimativos del Gobierno, como resultado de la ampliación de la base y de la unificación de tarifas, el recaudo tributario adicional se ubicaría cercano a 1,1% del PIB en 2019. La ampliación de la base más que compensa la caída proveniente de la disminución de 1 punto porcentual de la tarifa de los bienes que actualmente se encuentran gravados al 19% para 2019 y 2020, y de 2 puntos porcentuales a partir de 2021.

Ahora, para el financiamiento de la lucha contra la pobreza, en el Proyecto de ley 240 de octubre 31 de 2018, se advierte que las prácticas de evasión y abuso en materia tributaria, el cual se ha

evidenciado que la evasión del impuesto de renta y del Impuesto sobre las Ventas (IVA) oscila entre el 3% y 4% del PIB; la evasión en el impuesto sobre la renta es aproximadamente del 39% del recaudo y en el Impuesto sobre las Ventas (IVA) es cercana al 23% del recaudo. Además, el contrabando se acerca a US\$7 millones.

En el proyecto de la Ley de Financiamiento se propuso una serie de medidas, que deberán reducir el abuso en materia tributaria por cuanto harán que la evasión y/o elusión sea cada vez más costosa y, en consecuencia, a la hora de evadir y/o eludir sus obligaciones tributarias, los contribuyentes analicen su utilidad comparada con los costos de ser descubiertos por defraudar al fisco. Así mismo, un argumento conceptual es a veces suficiente para cuestionar el efecto de este tipo de medidas en la reducción de la regresividad del IVA.

De igual forma se propuso la reducción gradual de la tarifa general del IVA a 18% en los años 2019-2020 y de 17% a partir de 2021. La medida irá acompañada de una unificación de las tarifas de IVA y la eliminación de algunos bienes que se han considerado como exentos o excluidos de este gravamen.

Según fuentes del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, presentado junto al proyecto de la ley, deberían permanecer sin IVA una lista de bienes y servicios de la canasta familiar tales como: servicios de salud, medicamentos, seguridad social, servicios de educación, servicios de transporte, servicios públicos domiciliarios, taxi, alquiler de vivienda, servicios financieros. Así mismos alimentos como la papa, la yuca, la carne, el frijol, las hortalizas, la zanahoria, la arveja, los huevos, la leche, el queso, los libros, los cuadernos, las revistas, los periódicos, los servicios bancarios entre otros.

Al 5% el café, el chocolate, el aseguramiento privado, protección dentro y fuera del hogar, entre otras.

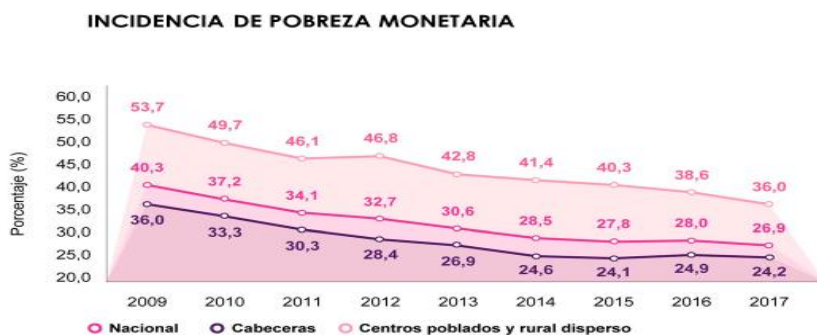
Mientras que los aparatos de hogar, el vestuario, pañales, los vehículos, los servicios de telefonía, entre otro, están gravados al 19%.

Simultáneamente, el Gobierno Nacional propuso la creación de un “mecanismo de compensación” con el fin de proteger el poder adquisitivo de los hogares de menores ingresos del país.

El Gobierno Nacional fundamenta sus argumentos con sustento en las estadísticas del DANE, en donde figura que el 26,9% de la población en Colombia se encuentra por debajo de la línea de pobreza monetaria 19%. Bajo este criterio, el Gobierno pretende beneficiar a los tres (3) primeros deciles (por nivel de ingresos) de colombianos.

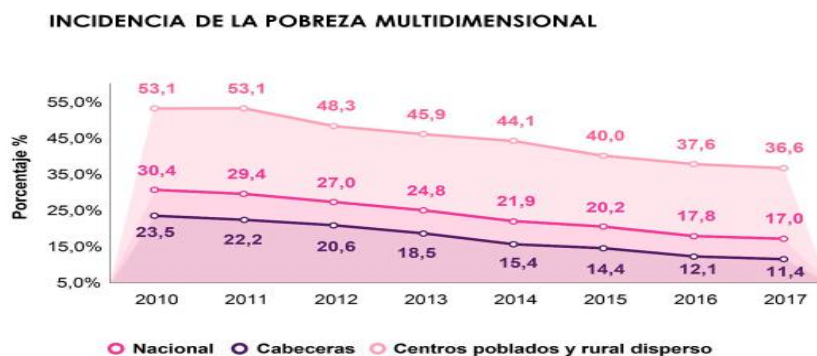
A continuación, se presenta se presenta la información reportada por el DANE, sobre pobreza monetaria, multimodal y coeficiente de Gini, y que sustentan las medidas de la reforma, dados los cambios sustanciales o permanentes que allí se reportan

Tabla 2. Incidencia de la pobreza monetaria en Colombia



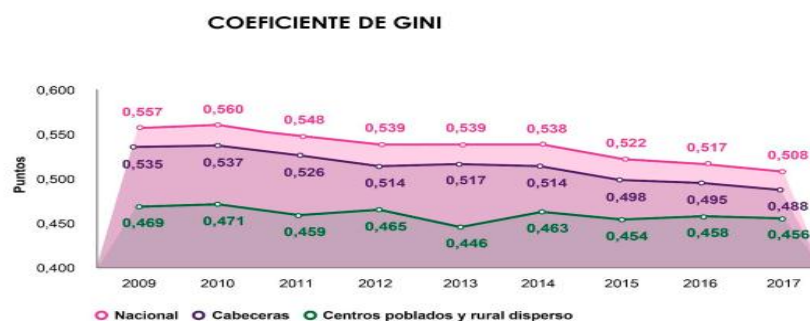
DANE

Tabla 3. Incidencia de la pobreza multimodal



DANE

Tabla 4. Coeficiente de GINI



DANE

Para CLAVIJO (2018)⁷⁹, La línea de pobreza absoluta está definida como el costo mínimo de una canasta básica de bienes, tanto alimentarios como no alimentarios. Para 2017, dicha línea se estableció en \$250.620/persona/mes y el porcentaje de colombianos que recibieron un ingreso inferior a esta fue de 26,9%, después de haberse situado en 28% en 2016. Esto significó una caída de -1,1pp, ganancia inferior al promedio de -1,5pp/año en 2010-2016.

Observa que, a pesar de estos grandes logros, en Colombia todavía tenemos casi 13 millones de ciudadanos cuyos ingresos por debajo de \$1 millón/mes (equivalente a 1,3 SML), con los cuales deben sobrevivir familias de dos adultos y dos niños.

Para el analista, se registraron avances importantes en la reducción de los llamados “niveles de indigencia” o pobreza monetaria extrema, la cual pasó de cifras de 12,3% a 7,4% de la población en 2010-2017, implicando una disminución de -0,7 pp/año, todavía viven 3,5 millones de colombianos que tan solo reciben ingresos para reponer su desgaste físico, pues sus ingresos familiares tan solo llegan a \$465.320/mes (0,6 SML) para atender a cuatro personas.

⁷⁹ CLAVIJO, Sergio. (2018) Anif. “Pobreza monetaria, indigencia y desigualdad” Periódico “La República”. Julio.

Agrego que, infortunadamente, el grueso de estos favorables resultados sociales no provino de cambios estructurales hacia una mejor aplicación de los recursos públicos en la lucha contra la pobreza. Afirma que, ello tuvo más que ver con el auge minero-energético del período 2010-2015, el cual permitió expansiones del PIB-real a ritmos de 4,5% anual y con reducciones del desempleo de 11% hacia 8,9%, en momentos en que afortunadamente la inflación se mantuvo controlada en el rango 2%-4% anual.

El director de Anif recomienda con urgencia de que la nueva administración focalizar los escasos subsidios públicos en la lucha contra la pobreza. Esto es fundamental en los programas de Familias en Acción y Colombia Mayor.

“Sus resultados dependerán de tres factores fundamentales: i) la aceleración que se logre en el crecimiento del PIB-real hacia la franja 3%-3,5% durante 2018-2020; ii) la reforma laboral que debe flexibilizar el mercado laboral, especialmente el de los jóvenes; y iii) la forma en que se encaren las serias limitaciones presupuestales, donde la inversión productiva se ha venido recortando de 1,8% del PIB histórico a cerca de 1% del PIB, al tiempo que Familias en Acción tan solo dispone de un 0,1% del PIB (vs. 0,5% del PIB del promedio regional)”.⁸⁰

2.6 Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) agrupa a 36 países miembros y a Colombia como miembro número 37. Su misión es promover políticas que mejoren el bienestar económico y social de las personas alrededor del mundo.

La OCDE ofrece un foro donde los gobiernos puedan trabajar conjuntamente para compartir experiencias y buscar soluciones a los problemas comunes. En sus funciones está la de medir productividad y los flujos globales del comercio e inversión. Analiza y compara datos para realizar pronósticos de tendencias. Fija estándares internacionales dentro de un amplio rango de temas de políticas públicas.

⁸⁰ Ibidem.

La importancia para los países miembros de las recomendaciones de la OCDE permite hacer cada vez menos discrecional la toma de decisiones políticas en la economía, para convertir algunas de estas buenas prácticas en políticas de Estado y no en medidas temporales de los gobiernos. Esto trae beneficios porque permite incrementar vínculos con los países que tienen esas buenas prácticas y realizar intercambios tecnológicos y de conocimiento con estos.

En el informe sobre el proyecto de ley de financiamiento de 201881, la OCDE parte de la premisa que la reforma del IVA debe generar más ingresos, mejorar la equidad y fomentar la inversión y la formalización. Las personas más ricas son las que más se benefician de las tarifas diferenciales y las exenciones del IVA. Aplicar la tasa estándar a todo el consumo y compensar a los hogares de bajos ingresos mediante transferencias de dinero en efectivo aumentaría los ingresos de una manera más inclusiva. También crearía margen para reducir la presión fiscal sobre las empresas, impulsar la inversión y promover la formalización.

Según el informe de la OCDE, en Colombia más de la mitad de los ingresos potenciales del IVA no está gravada, como resultado de los tipos reducidos y exenciones del IVA, de un débil cumplimiento de las obligaciones tributarias y de la evasión fiscal. La tarifa básica del IVA es del 19%. Muchos bienes y servicios están exentos del IVA, como la construcción, la electricidad, el transporte, los servicios financieros y otros servicios. Los bienes pertenecientes a la canasta familiar también están, en gran medida, exentos o gravados a una tarifa del 0%.

Debido a que los hogares más ricos consumen más de la mitad de los bienes exentos o con tarifas reducidas de IVA, los ricos acaban capturando una gran parte de este subsidio implícito. Por lo tanto, esta es una manera ineficiente de proteger el poder adquisitivo de los hogares pobres. También es costoso, ya que los ingresos no percibidos son cuantiosos. Un sistema de IVA tan complejo fomenta aún más la evasión fiscal y la informalidad, y compromete la eficiencia.

⁸¹ Nota de la OCDE sobre la ley de financiamiento en Colombia.
http://www.oecd.org/eco/surveys/OCDE_nota_sobre_la_ley_de_financiamiento_en_Colombia.pdf.

Las transferencias en efectivo a los hogares de bajos ingresos, dependiendo únicamente de sus características socioeconómicas, sería mejor instrumento, tanto en términos de equidad como de eficiencia. Colombia ha avanzado mucho en la puesta en marcha de los sistemas de transferencias monetarias condicionadas, lo que demuestra que la sustitución de las tarifas reducidas y las exenciones con transferencias monetarias es una opción viable.

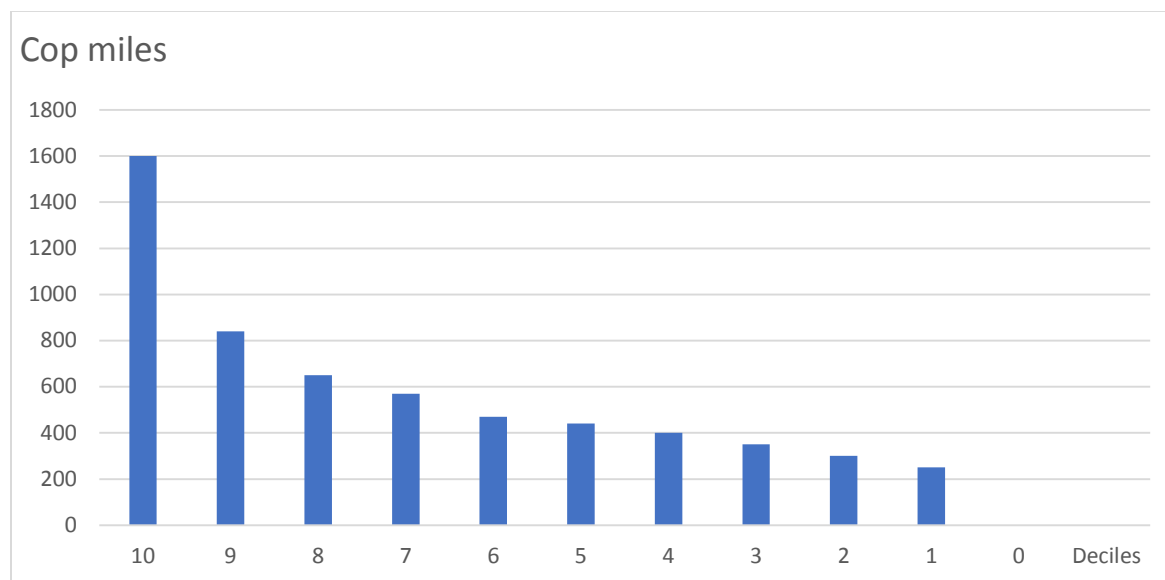
- Unificación de tarifas del IVA y eliminación de exenciones, conservando los relacionados con la salud, la seguridad social y la educación.
- Transferencias en efectivo para compensar a los hogares de los tres primeros deciles de ingresos por la eliminación de las tarifas reducidas y las exenciones del IVA.
- Reducción de la tarifa del impuesto a las empresas del 33% al 30%. • Reembolso íntegro del IVA pagado sobre la inversión y el impuesto sobre las transacciones financieras y reembolso del 50% del impuesto sobre la industria y el comercio.
- Nuevo régimen fiscal simplificado (SIMPLE) para las pequeñas empresas.
- Creación de un tramo tributario adicional en el impuesto a la renta de las personas naturales.

Los que tienen más ingresos estarían sujetos a un impuesto del 37% marginal. Las deducciones se limitarían al 35% de la renta imponible.

- Simplificar el régimen fiscal de las personas físicas unificando (en una misma cédula) las rentas del trabajo, de las pensiones y del capital.
- Mejora de los mecanismos de facturación electrónica y fortalecimiento de la administración tributaria.

Para la OCDE, la propuesta de reforma tributaria de 2019 contiene pasos importantes que fortalecerían el diseño del sistema tributario en Colombia. Lo haría recaudando más ingresos y haciendo que la combinación de impuestos sea más eficiente y justa. La reforma del IVA sería un paso fundamental para incrementar los ingresos y, al mismo tiempo, reducir la desigualdad y la pobreza.

Tabla 5. Informe de la OCDE: tarifas reducidas y exenciones de IVA por deciles y niveles de ingresos



Gráfica realizada a partir del informe

De esta forma se explica que las rentas más altas se benefician desproporcionalmente con la desgravación del IVA.

De otro lado, con la eliminación de estas desgravaciones y llevadas a una tarifa única, también simplificaría la administración fiscal y mejoraría los incentivos para que las empresas informales se registren, ya que el hecho de estar registradas permitiría la devolución del IVA sobre los insumos.

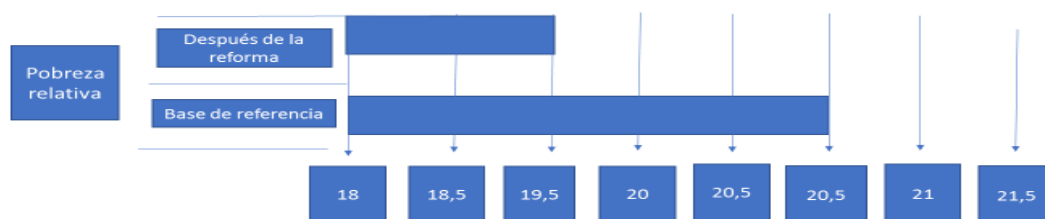
La reducción de los impuestos a las empresas contribuiría a aumentar la inversión y el espíritu empresarial, a impulsar las perspectivas de crecimiento y a crear más puestos de trabajo en el sector formal.

La reforma propuesta del impuesto sobre la renta de las personas naturales mejoraría la progresividad y aumentaría los ingresos fiscales adicionales.

Otras recomendaciones hechas por la OCDE incluyen la reducción del umbral de ingresos en el que los contribuyentes empiezan a pagar el impuesto sobre la renta de las personas físicas, la ampliación

de la base impositiva del impuesto sobre la renta de las empresas y la continuación de los esfuerzos para recaudar más ingresos a través de impuestos medioambientales y reducir la informalidad.

Tabla 6. Informe de la OCDE niveles de desigualdad antes y después del proyecto de reforma



Gráfica realizada a partir del informe.

Para la OCDE, la pobreza relativa y la desigualdad van a reducirse luego de compensar a los 3 deciles de ingresos más pobres”. En ese orden concluye lo siguiente que, los elementos clave de la propuesta de reforma se ajustan a las recomendaciones de la OCDE. Así mismo recomienda: reducir el umbral de ingresos en el que los contribuyentes empiezan a pagar el impuesto sobre la renta de las personas físicas; la ampliación de la base impositiva del impuesto sobre la renta de las empresas y la continuación de los esfuerzos para recaudar más ingresos a través de impuestos medioambientales y reducir la informalidad.⁸²

⁸² Nota de la OCDE sobre la ley de financiamiento en Colombia.
http://www.oecd.org/eco/surveys/OCDE_nota_sobre_la_ley_de_financiamiento_en_Colombia.pdf

2.7 Ley 1943 de 2018

La ponencia Congreso de la República⁸³ aprobada como ley 1943 de 2018, consideró que el proyecto de ley de financiamiento presentada por el Gobierno Nacional el 31 de octubre de 2018, si bien contiene algunos elementos, como la devolución del IVA a los hogares pobres, solo tendría efecto positivo en el 30% de los hogares pobres, entre \$27.000 y \$38.000 mensuales, no es progresivo. De llegarse a aprobar, dicen sus voceros, las personas que devengan entre un salario mínimo y \$4.000.000, verían afectados sus ingresos entre \$24.000 y \$71.000. Mientras que las personas ubicadas en los dos últimos percentiles verían aumentar sus ingresos entre \$431.000 y \$2.800.000 mensuales adicionales.

2.8 Academia

Al analizar el proyecto de ley de financiamiento, Ávila y Rodríguez⁸⁴, consideran que generalizar el IVA a toda la canasta familiar implica aumentar el recaudo de forma permanente. Disienten de las cifras del Gobierno, porque en sus análisis el peso en el recaudo es mayor situándose en el 5.9%, lo cual significa que, si bien es inferior al promedio de América Latina, no lo es tanto.

El Gobierno reconoce que extender el IVA a toda la canasta familiar es regresivo y, para contrarrestar esa tendencia, propone un mecanismo de compensación, cuyo objetivo es la población que se encuentra por debajo de la pobreza monetaria. Un problema es que la compensación sería un hecho incierto, mientras que el pago del impuesto sería un hecho cierto; además de enfrentar los retos para encontrar los hogares pobres y focalizar el gasto público.

El enfoque actual tiene para contrarrestar el efecto regresivo del impuesto las exenciones, exclusiones y tarifas diferenciadas de la canasta familiar, con lo que se logra proteger a los hogares pobres, aunque en menor medida de lo que se benefician la clase media y alta.

⁸³ Gaceta del Congreso de la República No. 1048 de noviembre 28 de 2018

⁸⁴ AVILA MAHECHA, Javier, RODRIGUEZ, Jorge Armando. “*Sumas y restas tributarias en el proyecto ley de financiamiento*”. Documentos breves FCE-CID No. 5, noviembre 2018. Universidad Nacional de Colombia. Sede Bogotá.

El enfoque actual es universal, pues está disponible para todos los hogares, mas no es rendidor. Un enfoque de compensación sería regresivo para clases no pobres, pero rendidor, aunque menos difícil de administrar.

Tabla 7. Peso del IVA en la Canasta Familiar

Canasta familiar por tipo de ingresos		Escenario actual	Proyecto ley 2018	
			Pleno	Compensatorio
Ingresos bajos	Antes de IVA	95.6	90.4	100.0
	Peso del IVA	4.4	9.6	0.0
	Valor total	100.0	100.0	100.0
Ingresos medios	Antes del IVA	94.7	90.6	90.6
	Peso del IVA	5.3	9.4	9.4
	Valor total	100.0	100.0	100.0
Ingresos promedio	Antes del IVA	93.2	90.3	90.3
	Peso del IVA	6.8	9.7	9.7
	Valor de IVA	100.0	100.0	100.0
	Antes de IVA	94.7	90.5	90.5
	Peso del IVA	5.3	9.5	9.5
	Valor total	100.0	100.0	100.0

Autores Ávila y Rodríguez.

En el cuadro proponen que el IVA se incrementaría para los hogares de ingresos bajos de 4.4% a 9.6%. Para los hogares de ingresos medios de 5.3% a 9.6%. Así las cosas, si el mecanismo de compensación no funciona sería muy regresivo para los ingresos bajos. Pero, funcionando sería gravoso para los hogares de ingresos medios. Aunque los hogares de ingresos medios y altos veían aumentar el peso de los gastos de consumo básico.

Capítulo III: Reflexiones sobre el Otorgamiento de Beneficios que otorga el Estado en Materia de Impuestos

La teoría de los tributos sugiere que los impuestos deben establecerse de acuerdo con un mandato constitucional, en donde el legislador, como delegatario del poder soberano, acuerda los sujetos del impuesto, y las bases y tarifas, toleradas socialmente. Pero, ante las desigualdades económicas de los individuos, también se acuerda en favor de estos, los beneficios tributarios necesarios, para que los impuestos realmente sean justos.

Lo anterior plantea de entrada la escogencia de una política pública, para intervenir o no el mercado: Que el Estado sea un agente regulador del mercado, o que, las leyes de la oferta y la demanda sean las que establezcan el precio de los bienes y servicios. Ante esta disyuntiva, los principios tributarios como fórmula de solución sugieren que los impuestos deben ser neutrales y equitativos. Sin embargo, el principio de neutralidad no es absoluto, pues se mantienen mínimas intervenciones para la atención de específicos problemas de desigualdad, calamidad o pobreza, que, con junto con el desarrollo del concepto de equidad, significa que, ante la diversidad de dotaciones intelectuales, económicas, capacidades, destrezas de los individuos, la carga no puede ser igual para todos. Es decir, que los impuestos recaen sobre los ciudadanos de distintas formas de acuerdo con su capacidad de contribución.

Así mismo, tanto la neutralidad como la equidad deben estar acompañadas en la eficiencia en el recaudo de impuestos, es decir que la administración tributaria es eficiente, en la medida que recauda con mínimo costo.

Así las cosas, se busca ante todo el equilibrio, no solo en el pago de los impuestos, también desde la perspectiva del gasto, que es finalmente el objetivo. Y, aunque ingreso por impuestos, y el gasto público, debieran darse en dos momentos diferentes, la política tributaria de Colombia utiliza los impuestos como un instrumento de redistribución de la riqueza, para la formación de empresas (Ejemplos: hoteles, mega inversiones, empresas holding por solo mencionar algunas), para conjurar calamidades

públicas (Ejemplos: ley Quimbaya, Eje cafetero, Zomac, obras por impuestos), para adelantar programas de beneficios sociales (ESAL), para que las personas de menos ingresos cuenten el mínimo vital, como es el caso de los bienes de primera necesidad (Ejemplos carne y huevos, declarados en el IVA, como exentos; pues se considera como una fórmula equitativa en la distribución de la carga impositiva.

A continuación, se examinará las fórmulas que sobre el IVA y beneficios se otorgan, para finalmente encontrar su eficiencia.

3.1 La coexistencia de los impuestos progresivos y regresivos, una fórmula que retrocede todo el proceso para la eliminación de la pobreza

Para PLAZAS (1995), el gran debate doctrinario en la actualidad, gira en torno a la intervención del Estado para suministrar bienes meritorios sustentados en el liberalismo de raigambre Keynesiana partidario de un papel activo y predominante en el sector público, y el neoliberalismo, en medio de proclamas de leíseferistas y liberatorios, como David Friedman o Murray Rothbard para quienes el Estado no debe intervenir, hasta teorías que llevan a la abolición del Estado mismo.⁸⁵

El impuesto directo a las rentas de las personas es potencialmente progresivo, en tanto que el indirecto, el Impuesto sobre las Ventas es regresivo. No obstante, en las legislaciones tributarias se consagran sistemas del Impuesto sobre las Ventas orientados a otorgar exoneración a los gravámenes o tarifas diferenciales sobre bienes de consumo y de servicios para contrarrestar ese efecto regresivo.

Además, parece claro que, coexisten en los sistemas actuales el Impuesto sobre la Renta y el Impuesto sobre las Ventas y que esa coexistencia es necesaria- Pero se hacen necesarios esta clase de impuestos, dado que los impuestos más productivos para el Estado son los más injustos, pero se debe atenuar esa injusticia sin menoscabo del rendimiento que reportan para el erario.⁸⁶

En Colombia el Constituyente, acorde con las teorías universalistas de los derechos Humanos, ha dado una especial protección a las personas físicas y también de manera adjetiva su salud, educación, manutención y la de su familia, además de otros derechos fundamentales. Desde la perspectiva del

⁸⁵ PLAZAS VEGA, Mauricio. Obra citada. Página 231

⁸⁶ PLAZAS VEGA, Mauricio. Obra citada. Página 380.

sistema tributario esa protección se expresa bajo los principios de justicia tributaria, igualdad, capacidad económica y mínimo existencial. Estos principios se manifiestan en que, si el individuo y su familia no cuenta con los ingresos suficientes para comprar los bienes y servicios de la canasta familiar, el Estado debe asumir esa responsabilidad e intervenir para procurar que pueda acceder al mercado para obtenerlos, por lo que se prohíbe gravar la porción de la renta o los bienes y servicios que se destinan las necesidades vitales. En ese sentido se ha construido doctrinariamente un conjunto de criterios que se consolidan en un bloque normativo que establecen de manera técnica los impuestos con los que los ciudadanos deben contribuir al sostenimiento de las cargas públicas del Estado, pero al mismo tiempo cumple la función de repartir esa carga tributaria de acuerdo con las capacidades que tenga cada individuo.⁸⁷

De ahí la importancia de la sentencia de la Corte Constitucional, en la sentencia C-776 de 2003, que reconoce el aspecto regresiva del Impuesto sobre las Ventas, pero resuelve confirmar su constitucionalidad frente a los principios de progresividad, eficiencia y equidad, porque se encuentran tarifas diferenciales con lo cual en el cumplimiento de la principal finalidad de la Constitución de proteger a los individuo y sus familias, se expresa en la ley que declara esas tarifas diferenciales porque están destinadas a proteger el interés de los consumidores sin capacidad de pago y que resultarían gravemente afectados de no poder adquirir los productos de la canasta básica de no haber declarado la correspondiente exención o exclusión del impuesto sobre esta clase de bienes y servicios.⁸⁸

La sentencia citada deja en claro que al destinarse ese beneficio las personas sin capacidad de compra no son las únicas beneficiarias, pues también personas con mayores ingresos resultan beneficiadas y probablemente en una mayor proporción del que tenga un menor ingreso, pero el sistema tributario debe verse en su conjunto, por lo que el Impuesto de Renta sería el impuesto que equilibraría las cargas tributarias por su naturaleza claramente progresiva en el pago de este impuesto y por consiguiente el que hace la diferencia.⁸⁹

⁸⁷ BARNUEVO FABO, Diego Marín. (1996). La protección del mínimo existencial en el ámbito del I.R.P.F. Constitución y leyes S.A. Madrid.

⁸⁸ Corte Constitucional Sentencia C-776 de 2003.

⁸⁹ Corte Constitucional Sentencia C-776 de 2003.

En nuestro sentir la estructura del IVA es contradictoria pues para proteger los sectores menos favorecidos de la población, el Estado declara bienes exentos de la canasta familiar; no obstante, con este mismo mecanismo se le brinda subsidio a la mayoría de la población que no lo requiere. Así lo demuestran las cifras del DANE expuestas y analizadas por expertos que indican que la pobreza ha bajado, que el país es de clase media, por lo cual, de esta forma el Estado pierde pues se deja de recaudar impuestos por esos sectores más amplios de la población y que al contar con capacidad contributiva, no lo necesitan. Entonces, es necesario focalizar el gasto en el sector que lo necesita mediante el aumento del gasto social, con lo cual efectivamente se va a reducir la pobreza, y en el IVA, igualando las tarifas gravables, lo cual respeta los principios constitucionales, en la forma expuestos en la sentencia C-776 de 2003.

3.2 El Estado funcional de las cosas para beneficio de los rentistas de capital

A lo largo de esta tesis se ha expuesto un estado funcional de cosas, sustentado en que como el Estado no puede directamente producir los bienes y servicios de la canasta básica familiar delega esa función en los particulares, es decir en los productores que reciben unos beneficios, en este caso impuestos descontables sobre bienes exentos, lo que le permite acceder directamente a dineros públicos.

Una formulación así concebida es siempre como un circuito cerrado en donde todo está dispuesto para que se repita sin fin, es decir que los productores no dejen de recibir esos dineros y que los consumidores siempre reciban un producto que debe apreciarse más económico.

Un estado de cosas tan funcional, según BUJARIN (1974)⁹⁰ es, un estado estático producto consumo, sin leyes sociales que involucren cambio, sin historia de luchas sociales. Se busca equiparar necesidad de consumo con producción, sin que la realidad económica de las personas cambie. El error se encuentra en considerar las relaciones de producción y consumo sin ligarlas con una estructura histórica.

⁹⁰ BUJARIN, Nicolai. (1974). *La economía política del rentista. Crítica de la economía marginalista*. Cuadernos pasado y presente. Siglo XXI. Córdoba, Argentina editores. Páginas 41 y 57.

Se produce una cantidad determinada de productos que equivale al mismo tiempo su consumo. En consecuencia, la vida de las personas y su realidad marginal de pobreza siempre requiere apoyo económico para su subsistencia.⁹¹

Además, existe una gran fuerza de rentistas de capital que tienen grandes instituciones con fuertes relaciones con el Estado. Esto le permite tener mayores beneficios, mayores seguridades de rentabilidad, incluso en periodos desfavorables de la economía. Asiste a las empresas y por sus gastos sociales son altamente recompensados. Es una renta que proviene del estado, en donde no se conocen riesgos, no hay previsión, no hay competencia.⁹²

Un producto beneficiado (huevos y carnes), significa que existe una producción que no tiene mayores riesgos, porque está asegurada la ganancia, porque no es necesario competir sino crecer. Solo basta motivar para hacer crecer las necesidades y la producción se incrementa y con ello las ganancias.

También existe un discurso político de fácil arraigo en toda la sociedad para proteger esa producción; pero en el fondo no es más que un interés de grupos económicos consolidados en las rentas de capital. Entonces no se trata de una motivación al consumo, sino de una limitación de la voluntad, al no poder escoger libremente otros productos que le pueden significar mayor satisfacción a la par que se mantiene estático el modelo consumo igual producto igual beneficio igual ganancias aseguradas.

3.3 Los beneficios son una carga fiscal

Los beneficios, se pregunta RESTREPO (2010)⁹³, ¿contribuyen a la inversión o simplemente son una carga? En su análisis considera que son una carga cuando se abusa en su otorgamiento como sucede al declarar que la manera más eficaz para estimular la inversión son las minoraciones de toda naturaleza otorgadas a dedo. No se ha demostrado y probablemente no sucederá, que exista un vínculo que explique correlación entre menores tributos e inversión.

⁹¹ Ibidem.

⁹² Ibidem.

⁹³ RESTREPO SALAZAR, Juan Camilo. (2010). ¿Y de la equidad qué? Los privilegios tributarios. Biblioteca jurídica DUKE." Segunda edición. Medellín- Colombia.

La inversión aumenta cuando hay mercado, cuando hay demanda abundante, buena seguridad, reglas jurídicas estables. Si adicionalmente se reduce la tributación el empresario querrá expandirse más, adquiriendo más equipo, contratando mayor mano de obra. Pero a la inversa, cuando hay deficiencia de servicios públicos, cuando escasea el crédito o las tasas de interés hacen poco rentable obtener créditos, o hay graves síntomas de inseguridad.⁹⁴

Hasta los años sesenta se creyó que atiborrando la legislación de exenciones y privilegios de todo orden era como se movilizaba la inversión o se dirigía hacia los sectores especializados. Hoy en día el consenso académico considera que es más conveniente que un régimen de privilegios tributarios que conlleva un costo fiscal descomunal se oriente más bien hacia tarifas generales más bajas o estructuras más planas de tributación. Restrepo pone de ejemplo lo siguiente:

Un industrial posee una caldera, y que tiene asegurada ventas del 90 al 95% de su producción y sigue creciendo la demanda. Entonces decide movilizar todos sus esfuerzos para comprar una segunda caldera. Si además de ello se le otorga un beneficio tributario, estará muy agradecido, pero no era ese estímulo lo que lo lleva adquirir la segunda caldera.

Un segundo industrial tiene también una caldera, pero en su mercado solo llega a vender el 30% de su capacidad. Restricciones de materias primas, créditos con intereses altos, servicios públicos poco confiables y legislación tributaria variable. Si le ofrecieran una disminución de impuestos no adquirirá una segunda caldera para ampliar su industria, no porque sea despreciable la rebaja de impuestos sino porque mientras existan interrogantes negativos que rodean el proceso industrial, no se decidirá a tomar la decisión de embarcarse en una segunda línea.⁹⁵

Además, como esos beneficios son permanentes no es descabellado pensar que el momento en que las rentas ordinarias comiencen a decaer por el ciclo económico, el costo de esos beneficios

⁹⁴ Ibidem.

⁹⁵ Ibidem.

económicos tributarios que hasta el momento no se habían reparado, resulten con un peso agobiante para el financiamiento de la política fiscal.⁹⁶

Es una realidad que la proliferación de privilegios resulta “inamovible” de la política fiscal. El presidente Uribe y hoy Duque anunciaron en la reforma tributaria 2002 y hoy 2018, que se podían recortar gastos sociales, pero no se dijo nada simplemente porque es imposible tocar uno de estos privilegios tributarios, sucedió todo lo contrario, estos se ampliaron o se crearon nuevos.⁹⁷

Para el exministro RESTREPO (2010), nunca se podrá probar convincentemente que existe un vínculo de causalidad definido entre las gangas tributarias o lo que llama “orgía de gabelas”, otorgadas a manos llenas a algunos sectores y la recuperación de la inversión. El crecimiento económico se debe más a una mayor seguridad, a expansión de mercados internacionales ya a una inflación de un dígito que al sostenimiento de estos bajos o nulos impuestos.⁹⁸

Desde otra perspectiva MONTENEGRO (2006)⁹⁹, llama la atención que en Colombia se acostumbra a ver que los recursos públicos se dirigen hacia sectores determinados, pero no se ven los resultados importantes. “*Colombia debe tener un estado funcionando por resultados, en la que todas las instituciones formen parte de un modelo de gestión pública eficiente, transparente y de cara al ciudadano...*”. Esto implica realizar las reformas a la gestión del gasto público, lo que incluye el fortalecimiento de los mecanismos para preservar la disciplina fiscal en la asignación de los recursos de recursos con las prioridades y garantizarla eficiencia en la provisión de bienes y servicios públicos.

Los índices de pobreza han bajado, no precisamente por los benéficos del IVA, sino por la renta petrolera (CLAVIJO), sin embargo, los beneficios a través de bienes exentos se mantienen para el sector avícola desde la Ley 788 de 2002. Desde los años en que la pobreza estaba por encima del 50% a la fecha, la pobreza se ha reducido, pero también los hábitos alimentarios han cambiado, y, además, las industrias avícolas se han desarrollado, como su presencia en la política agrícola colombiana, lo cual sería necio

⁹⁶ Ibidem.

⁹⁷ Ibidem.

⁹⁸ Ibidem.

⁹⁹ MONTENEGRO TRUJILLO, Santiago. (2006). Seminario de transparencia fiscal. Departamento Nacional de Planeación. 2006. Pág. 26

cuestionar. No obstante, los recursos públicos pertenecen a todos los colombianos, y esos recursos hoy se entregan sin necesidad, pues esta industria con sus estadísticas y estándares internacionales y facilidades en toda la cadena productiva, pueden seguir produciendo y creciendo. Volver al principio por el cual se creó el beneficio es proteger a los sectores de menores ingresos y eso se puede lograr a través del gasto público de forma que se controlen esos recursos y no a través de una ley de impuestos, en donde solo se ve la cantidad de beneficios que se otorgan, cuando se requieren esos recursos en otros sectores, tal como se ha presentado en lo que hoy se conoce como Ley de financiamiento.

3.4 La estructura fiscal de los beneficios no permite conocer resultados y por consiguiente la ineficiencia del gasto

Como lo evidenció la Comisión de Expertos en materia de impuestos, se requiere un estudio del gasto público. Para MUSGRAVE (1992)¹⁰⁰, cuando se necesita hacer un gasto público, no necesariamente debe hacerse a través de la estructura impositiva, porque ese gasto sería continuo y aunque se mejore el funcionamiento de la economía no se puede mejorar la carga impositiva o adoptar ninguna acción que no sea legislativa; por lo que se subestima, la función del gasto¹⁰¹.

Desde la perspectiva del votante, los gastos que se hacen por la estructura de impuestos tienen cierto grado de invisibilidad, por lo que no se le considera costoso, lo que acaba conduciendo a una excesiva expansión de estos y por lo mismo se subestima la necesidad de reportar beneficios de ese gasto público implícito¹⁰².

Si la economía se trata del uso eficiente de los recursos, y los beneficios reales son los percibidos por los consumidores finales del proyecto público, debería reflejarse un bienestar en la comunidad. En ese orden debería existir la comparación permanente de los costos reales que implican la utilización de los recursos; y dado que la economía se va ajustando, la provisión de los recursos públicos debería ser en

¹⁰⁰ MUSGRAVE, Richard A. (1992). Hacienda Pública y Teoría Aplicada. Mc. Graw Hill/Interamericana de España S.A. Traductores. Juan Francisco Corona Amelia Díaz.

¹⁰¹ Ibidem. Página 41.

¹⁰² Ibidem. Página 42.

proporción con ese ajuste y a los cambios de los modelos de demanda de recursos, hasta obtener un resultado.¹⁰³

3.5 El sector Avícola frente al IVA

De manera resumida el IVA en el sector avícola en la actualidad opera de la siguiente manera:

El artículo 477 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 54 de la Ley 1607 de 2012, dispone:

Bienes que se encuentran exentos del impuesto. Están exentos del impuesto sobre las ventas, con derecho a compensación y devolución los siguientes bienes:

01.05.11.00.00 Pollitos de un día de nacidos.

02.07 Carne y despojos comestibles, de aves de partida 01.05, frescos refrigerados y congelados.

04.07.00.90.00 Huevos de ave con cáscara, frescos.

Esta norma tiene como finalidad que los bienes integrantes de la canasta familiar de los colombianos, que estaban consagrados como excluidos del IVA en el artículo 424 ib. (antes de la modificación realizada por el artículo 31 de la Ley 788 de 2002 al art. 477 del ET), pasaron a la modalidad de exentos (con tarifa cero); lo cual significa para el consumidor final que no se vea obligado a pagar un tributo que aumenta el valor del bien, toda vez que con la tarifa cero, el productor de estos bienes obtiene la devolución del IVA que canceló en el ciclo productivo para la obtención del bien.

Según los antecedentes de la Ley 788 de 2002, en el artículo 31, se propuso: "Eliminar el concepto de bienes excluidos en IVA, puesto que en las líneas de producción el peso del IVA es trasladado totalmente al consumidor final, quien tiene que pagar un mayor precio. Con esta propuesta los bienes excluidos pasan a la categoría de exentos (con tarifa 0), de tal manera que siempre se pueda deducir el IVA pagado contra el IVA generado sin que el costo total se traslade al producto". 104

¹⁰³ Ibidem. Página 42.

¹⁰⁴ Gaceta del Congreso No. 537 del 22 de noviembre de 2002, Proyecto de Ley No. 080 de 2002, Cámara de Representantes, página 9.

Es decir, este productor tiene derecho a descontar los impuestos imputables a las operaciones exentas según se infiere del mandato legal así: El artículo 481 del Estatuto Tributario, modificado por la Ley 1607 de 2012 (vigente hoy), establece que los productores de bienes exentos de que trata el artículo 477 del Estatuto Tributario, tienen derecho a devolución bimestral. Según el artículo 483 del Estatuto Tributario, el impuesto se determinará: “a. En el caso de venta y prestación de servicios, por la diferencia entre el impuesto generado por las operaciones gravadas, y los impuestos descontables legalmente autorizados...”.

Así mismo, según el artículo 485 del mismo ordenamiento tributario, señala que los impuestos descontables son: “el impuesto a las ventas facturado al responsable por la adquisición de bienes corporales muebles y servicios...”. Y, en seguida, el artículo 488 ibidem prescribe que solo otorga derecho a descuento, el impuesto a las ventas por las adquisiciones de bienes corporales muebles y servicios que resulten computables como costo o gasto de la empresa.

Conforme con los artículos 437 y 440 del Estatuto Tributario, el avicultor es el productor de los huevos y es responsable del impuesto sobre las ventas, con derecho a devolución de saldos originados en la declaración del impuesto sobre las ventas, en virtud de lo dispuesto por el parágrafo 1 del artículo 850 ibidem, puesto que agrega varios procesos a las materias primas o mercancías, entre ellos, el huevo con cáscara, fresco, que se adquiere por el responsable del impuesto, con derecho a la devolución del IVA, en virtud del descuento de los impuestos pagados en la adquisición de bienes y servicios, cuando constituyan costo o gasto para producirlos.

Los saldos a favor que figuren en las declaraciones tributarios de los responsables de bienes exentos a que se refiere el artículo 477 del Estatuto Tributario, pueden ser imputados dentro de su liquidación privada del mismo impuesto, correspondiente al siguiente periodo gravable, o solicitar su compensación con deudas por concepto de impuestos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones que figuren a cargo (Artículo 815 del Estatuto Tributario); o solicitar su devolución (Artículo 850 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 49 de la Ley 223 de 1995), siguiendo el procedimiento que se aplica para las devoluciones de saldos a favor.

En el caso de los productores de bienes exentos de que trata el artículo 477 ibidem, los saldos a favor originados en la declaración del impuesto sobre las ventas por los excesos de impuesto descontable por diferencia de tarifa solo podrán ser solicitados en devolución una vez presentada la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al período gravable en que se originaron dichos saldos. Adicionalmente, estos productores de bienes exentos (artículo 477 del Estatuto Tributario), podrán solicitar en devolución, previas las compensaciones que deban realizarse, los saldos a favor de IVA que se hayan generado durante los tres primeros bimestres del año a partir de julio del mismo año o período gravable, siempre y cuando hubiere cumplido con la obligación de presentar la declaración de renta del período gravable anterior si hubiere lugar a ello (Parágrafo 1, del artículo 850 del estatuto tributario, modificado por el artículo 66 de la ley 1607 de 2012).

En el artículo 1.6.1.21.16 del Decreto 1625 de 2016 se establecen los requisitos especiales para la devolución de impuestos a los productores de leche, carne y huevos. Conforme con lo dispuesto en los artículos 815 y 850 del Estatuto Tributario, los productores señalados en el artículo 440 del Estatuto Tributario, podrán solicitar devolución y/o compensación de saldos a favor originados en las declaraciones del impuesto sobre las ventas, respecto de los bienes exentos relacionados en el artículo 477 del mismo Estatuto, cumpliendo además de los requisitos generales, los siguientes:

Productores de carnes:

- 1) Para efectos de establecer el número de animales efectivamente sacrificados se deberá allegar:

Para las carnes de pollos y gallinas, relación del número de cuotas de fomento avícola pagadas al Fondo Nacional Avícola - Fonav respecto de las aves sacrificadas en el periodo objeto de devolución.

En el caso de producción y autoconsumo de pollitos se deberá informar el número de cuota de fomento avícola pagadas en el momento del encasetamiento del pollito, respecto de las aves sacrificadas en el periodo objeto de devolución y/o compensación y se deberá conservar, para cuando la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales- DIAN lo requiera, certificación de revisor fiscal donde conste el pago de la mencionada cuota.

Cuando el pollito se compra a terceros diferentes de los productores de genética, se deberá informar el número de cuotas de fomento avícola pagadas, respecto de las aves sacrificadas en el periodo objeto de devolución.

Para estos efectos, el comercializador deberá certificar al productor en el momento de la venta de las aves el pago de dicha cuota, conservando este documento y los soportes para cuando la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales- DIAN lo requiera.

2) Certificación expedida por contador público o revisor fiscal, según el caso, en la cual se indique lo siguiente:

a) Número de animales sacrificados y su valor comercial en plaza unitario y total en la fecha de sacrificio.

b) Relación de las facturas o documento equivalente de compra de bienes y/o de servicios gravados utilizados por el productor según el artículo 440 del Estatuto Tributario, indicando: nombre o razón social, NIT y dirección del proveedor, número y fecha de la expedición de la factura y de la contabilización, base gravable y tarifa del IVA a la que estuvo sujeta la operación.

c) Relación discriminada de ingresos por ventas exentas, excluidas y gravadas según tarifas, realizadas por el responsable.

d) Relación discriminada de proveedores por compras con personas pertenecientes al régimen simplificado (hoy eliminado por el artículo 122 de la Ley 1943 de 2018. Debería entenderse no responsables según lo previsto en el artículo 18 de esta ley)- y cuyo impuesto a las ventas fue declarado como descontable por generarse sobre bienes o servicios gravados que constituyen costo o gasto en el impuesto a la renta, indicando: NIT del proveedor, nombre o razón social, dirección, departamento, ciudad o municipio, valor del impuesto descontable.

e) Indicar el municipio, departamento y dirección del lugar donde realizó la actividad.

3) Certificación expedida por la persona natural o jurídica y/o entidad pública o privada que le prestó el servicio de sacrificio de animales al solicitante de devolución y/o compensación, la cual deberá contener lo siguiente:

- a) Nombres y apellidos o razón social y NIT de quien expide la certificación.
- b) Nombres y apellidos o razón social y NIT de la persona a quien se le prestó el servicio.
- c) Tipo y número de animales sacrificados y fechas de sacrificio.

Parágrafo. Cuando la persona natural o jurídica que solicite la devolución y/o compensación del impuesto sobre las ventas de los bienes de que trata el artículo 477 del Estatuto Tributario, sacrifique directamente sus animales, igualmente deberá cumplir con el requisito a que se refiere el literal c) de este numeral.

- 1. Productores de leche y de huevos.
- 2. Certificación expedida por contador público o revisor fiscal, según el caso, en la cual se indique lo siguiente:
 - a) La calidad de ganadero, productor o avicultor del solicitante, de conformidad con lo previsto en el artículo 440 del Estatuto Tributario.
 - b) Relación discriminada de los ingresos por las ventas exentas, excluidas y gravadas según tarifas, realizadas por el responsable.
 - c) Relación de las facturas o documento equivalente de compra de bienes y/o de servicios gravados utilizados por el productor según el artículo 440 del Estatuto Tributario, indicando: nombre o razón social, NIT y dirección del proveedor, número y fecha de la expedición de la factura, base gravable, tarifa del IVA a la que estuvo sujeta la operación y fecha de su contabilización.
 - d) Relación discriminada de proveedores por compras con personas pertenecientes al régimen simplificado (hoy eliminado por el artículo 122 de la Ley 1943 de 2018. Debería entenderse no responsables según lo previsto en el artículo 18 de esta ley)- y cuyo impuesto a las ventas fue declarado como descontable por generarse sobre bienes o servicios gravados que constituyen costo o gasto en el impuesto a la renta, indicando: NIT del proveedor, nombre o razón social, dirección, departamento, ciudad o municipio, valor del impuesto descontable.
 - e) Indicar el número de cuotas parafiscales pagadas al Fondo Nacional Avícola (Fonav) por concepto de las aves productoras de huevos comercializados en el periodo objeto de devolución.

En el caso de producción y autoconsumo de pollitas se deberá informar el número de cuota de fomento avícola, pagadas en el momento del encasetamiento de las mismas, respecto de las aves productoras de huevos comercializados en el periodo objeto de devolución y/o compensación y se deberá conservar, para cuando la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales- DIAN lo requiera.

Cuando las pollitas se compren a terceros diferentes de los productores de genética, se deberá informar el número de cuotas de fomento avícola pagadas, respecto de las aves productoras de huevos comercializados en el periodo objeto de devolución. Para estos efectos, el comercializador deberá certificar al productor en el momento de la venta de las aves el pago de dicha cuota, conservando este documento y los soportes para cuando la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales- DIAN lo requiera.

- f) Indicar el municipio, departamento y dirección del lugar donde realizó la actividad.

Ahora bien, según el Diccionario de la Lengua Española, la avicultura es "el arte criar y fomentar la reproducción de las aves y de aprovechar sus productos", lo cual evidencia que el avicultor que ha desarrollado esos procesos con el fin de aprovechar los productos de las aves, como los huevos, tiene la titularidad del derecho a la devolución del impuesto sobre las ventas pagado por la adquisición de bienes y servicios gravados que constituyeron costo o gasto durante todas las fases anteriores que dieron para que empezara esa producción, es decir, los impuestos pagados durante la cría y levante de las gallinas ponedoras.

Las personas que se dedican simplemente a la comercialización de animales vivos, entre ellos, los pollos o gallinas, la venta de estos bienes se encuentra excluida del impuesto sobre las ventas, conforme con el artículo 476 (numeral 9) del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 38 de la Ley 1111 de 2006. Es decir, que es un acto que no causa o no genera el impuesto sobre las ventas y, por lo tanto, el IVA pagado en la adquisición de bienes y servicios destinados a la cría y levante del animal hace parte del mayor costo de este. Lo mismo sucede con el servicio de faneamiento que también se le considera como un servicio excluido.

Es importante tener en cuenta que la venta de pollitos de un día de nacidos está exenta del impuesto, conforme con el artículo 477 del Estatuto Tributario.

Ahora bien, el propósito del ganadero es para la venta las carnes, en el caso de la venta del pollo crudo o los despojos comestibles se trata de un producto exento del IVA, según el artículo 477 citado, caso por el cual el productor de tales bienes (avicultor) tiene derecho a la devolución del IVA pagado en la adquisición de los bienes y servicios gravados que constituyan costo o gasto del proceso de producción. Así también lo prevén los siguientes artículos que reglamentan:

- En los procesos de producción, según lo previsto en el artículo 1.3.1.10.1. del Decreto 1625 de 2016, cuando una persona realice los varios procesos requeridos para la cría, el levante y el engorde o la ceba de los animales, cuyas carnes y despojos comestibles son exentos del impuesto sobre las ventas, tiene derecho a solicitar como impuesto descontable la totalidad del impuesto pagado por los bienes y servicios gravados que constituyan costo o gasto para la producción y comercialización de los bienes exentos, observando la oportunidad consagrada en el artículo 496 del Estatuto Tributario.
- En el caso de productores de huevos es el artículo 1.3.1.10.2 del citado decreto 1625 de 2016, en donde se prevé que los productores de huevos tienen derecho a tratar como descontable el impuesto sobre las ventas pagado sobre bienes y servicios que constituyan costo o gasto necesario para el desarrollo del proceso de producción y comercialización por parte del avicultor.

El responsable del impuesto sobre las ventas que realice varios procesos para obtener el resultado de las operaciones exentas de que trata el artículo 477 del Estatuto Tributario deberá utilizar el procedimiento establecido en el artículo 489 del mismo Estatuto para determinar la proporcionalidad de los impuestos descontables que generen saldos a favor susceptibles de ser solicitados en devolución y/o compensación. (Artículo 1.3.1.6.7. Decreto 1625 de 2016).

Para concluir con el régimen de tributación IVA en el sector avícola, es fundamental por la doctrina creada, la aclaración que al respecto ha hecho el Consejo de Estado¹⁰⁵, en donde, de las anteriores disposiciones analizadas para esa fecha, infiere que fiscalmente se distinguen los procesos para

¹⁰⁵ Consejo de Estado. Sección Cuarta, C.P. Carmen Teresa Ortiz en sentencia 6997 de fecha 24 de marzo de 2011

la producción de carnes y los procesos para la producción de huevos o leche, para efectos de determinar quién tiene derecho a la devolución del Impuesto sobre las Ventas pagado en la adquisición de bienes y servicios gravados que constituyan costo o gasto de producción, así: - En relación con las carnes, el productor dueño de los animales que los cría, levanta y engorda o ceba, sacrifique o haga sacrificar y comercialice las carnes o productos comestibles producto del sacrificio. - En relación con la leche, el ganadero que la produce y la vende y el industrial que la enajena concentrada o con adición de azúcar u otro endulcorante. Y en relación con los huevos, el avicultor que desarrolle el proceso y los comercialice. aves, como los huevos, tiene la titularidad del derecho a la devolución del impuesto sobre las ventas pagado por la adquisición de bienes y servicios gravados que constituyeron costo o gasto durante todas las fases anteriores que dieron para que empezara esa producción, es decir, los impuestos pagados durante la cría y levante de las gallinas ponedoras. Cuando se trata de comercializar bienes declarados exentos para el productor como los huevos y la carne, según lo dispone el artículo 439 del Estatuto Tributario, el IVA no opera porque es un bien excluido del impuesto, esto significa que su enajenación no se enmarca como hecho generador previsto en el artículo 420 del Estatuto Tributario.

Tratándose de servicios intermedios de la producción, el Concepto Unificado 001 de 2003, considera que en si se parte del supuesto legal que de su prestación o dentro de un proceso productivo, en donde resulta un bien un bien corporal mueble, se evidencia que existe una relación directa e inmediata entre el servicio intermedio de la producción y el bien resultante, y deberá aplicarse la tarifa del bien resultante del servicio.

De otra parte, conforme con lo dispuesto con el párrafo 1, del artículo 850 del Estatuto Tributario, cuando se trate de responsables del impuesto sobre las ventas, la devolución de saldos originados en la declaración del impuesto sobre las ventas solo podrá ser solicitada por aquellos responsables que son productores de los bienes exentos.

El Concepto Unificado 001de 2003, mantiene ese concepto, en los numerales 2.6 (huevos) y 2.7 (carne), en donde se manifestó para los huevos que, el artículo 477 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 31 de la Ley 788 de 2002, calificó como exentos algunos de los bienes que estaban

excluidos, dentro de los cuales se encuentran los huevos de ave con cáscara, frescos, de la subpartida 04.07.00.90.00, y los huevos para incubar de la partida 04.07.00.10.00.

Únicamente tendrán derecho a devolución del saldo que determine en la declaración del IVA el responsable avicultor de las subpartidas señaladas.

Y, para la carne que se encuentra exenta del Impuesto sobre las Ventas, la carne de animales de la especie bovina, fresca, refrigerada o congelada de las partidas 02.01 y 02.02, la carne de animales de la especie porcina, fresca, refrigerada o congelada de la partida 02.03, la carne de las especies ovina o caprina, fresca, refrigerada o congelada de la partida 02.04, carne y despojos comestibles de aves de la partida 01.05, frescos, refrigerados o congelados de la partida 02.07, la carne fresca de conejo o liebre de la subpartida 02.08.10.00.00.

Los bienes anteriores se encuentran exentos del impuesto, cualquiera que sea la forma en que sean comercializados, ya sea en bandejas, en bolsas, etc.

Para el mismo argumento, de conformidad con el artículo 440 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 66 de la Ley 788 de 2002, para efectos de lo dispuesto en el artículo 477 del Estatuto Tributario, se considera productor en relación con las carnes, el dueño de los respectivos bienes, que los sacrifica o los haga sacrificar; en relación con la leche el ganadero productor; respecto de huevos el avicultor.

Por ello, la DIAN, emitió el Memorando 277 del 10 de junio de 2011, en donde internamente precisa a que los artículos 4 y 5 del decreto 1949 de 2003, que los procesos de la producción avícola comprenden la cría, levante, postura de huevos, sacrificio y servicios intermedios de la producción, y que esos bienes finales son exentos.¹⁰⁶

¹⁰⁶ PEÑARANDA CASTELLANOS, Myriam. (2015). *“Determinación del impuesto sobre las ventas (arts. 483 a 489 E.T.)”*. Análisis del hecho generador del IVA en el ordenamiento jurídico colombiano, Universidad externado de Colombia. Bogotá. Páginas 241 a 243.

Conclusiones

Se dice que la ley no debe ser más que la expresión de los intereses sociales. Con los impuestos se busca acabar la pobreza y por esto son una de las formas en que el Estado en la economía (Artículo 334 de la Constitución Política); de ahí que las técnicas de la política fiscal sugieran una serie de fórmulas se abra la posibilidad de otorgar beneficios para este propósito. Son gastos fiscales que, aunque no aparecen de manera explícita en los planes de desarrollo (artículo 341 de la constitución Política) o en la Ley anual del Presupuesto General de la Nación (Artículo 346 de la Constitución Política), si son un gasto implícito y aparece en otro tipo de leyes como las de impuestos a través de deducciones, descuentos, exenciones y de manera particular en el IVA como bienes exentos.

En una sociedad caracterizada por grandes diferencias económicas en donde la carencia de recursos conlleva a las conciencias doblegarse ante los poderosos, llama la atención que los impuestos no sean impuestos sino gastos. El Estado por medio de ficciones jurídicas llamadas beneficios tributarios, constituye un verdadero gasto público, que se realiza de manera implícita porque no se encuentran en una ley de presupuesto de gastos sino en una ley con naturaleza jurídica diferente, como es una ley de impuestos que tiene como fundamento recoger recursos para el Estado y no como ocurre realizar gastos.

Estos gastos se presentan bajo una estructura tributaria que de manera genérica se denominan beneficios tributarios, en donde se entrega recursos públicos antes de que el Estado los perciba en una ley del presupuesto de ingresos y gastos. De esta forma, bajo una categoría legal, se entra a favorecer a quienes ostentan supuestas calidades meritorias – en este caso productores avícolas-, al recibir del Estado, por la vía descuentos y devoluciones, dineros públicos ya que consideran son los llamados a administrar los recursos que no son estos sino de los de más bajo rango de ingresos.

Esta tesis, que sustenta beneficios para los productores como intermediarios porque de manera loable a su vez generarán mayores beneficios a otros que no pueden o no se les permite intervenir en ese proceso, encuadra dentro de los estudios de la CEPAL, citado, sobre el origen de las desigualdades en

América latina, pues estatuye un sistema de desigualdades permanente con el mismo criterio con que se propone acabar con esa misma desigualdad.

Los bienes declarados exentos es una forma particular se efectuar ese gasto, y para el sector avícola, esto es la leche y los huevos, (artículo 477 del Estatuto Tributario), son los beneficios que directamente reciben los productores. Para el efecto, se hace una clasificación un tanto caprichosa entre bienes gravables, exentos y excluidos, sustentada en niveles de pobreza que han variado ostensiblemente desde el año de 2002, cuando con la Ley 788 se dio esta clasificación de bienes exentos. Y, para mayor beneficio estos bienes que son bienes gravados, pero con una tarifa del 0%, les entrega el derecho para realizar descuentos por los impuestos pagados en su producción y solicitar devolución por ello.

Además constituye un gasto sostenido indefinidamente en el tiempo y las vicisitudes de la economía o de los índices de pobreza, que convive conjuntamente con otra clase de beneficios que reciben estos productores es forzosamente concluyente que es un sector privilegiado en donde conviven rentistas de capital dado que existe un grado de ganancias garantizado por el mismo Estado.

Así mismo, el Consejo de Estado en sentencia 24 de marzo de 2011, que constituye una sentencia hito o esencial para este sector, al anular los Conceptos de la DIAN, en donde se precisaba el concepto de bien exento, por la actividad de avicultor, el IVA pagado desde la cría y levante hasta el sacrificio del animal o hasta la postura de huevos – que en los conceptos anulados se consideran activos fijos, significa, a partir de esa sentencia, que el IVA pagado, en alimentos concentrados entre otros gastos, puede ser solicitado como IVA descontable que al determinar el Impuesto a cargo, esto es restado de la tarifa cero, arrojará siempre un saldo a favor que será objeto de devolución del IVA. Este fallo, si bien se encuentra argumentado en la norma, es de igual forma que el de otorgar un beneficio mayor y no claro en la ley, el cual debía tener origen constitucional en la Rama Ejecutiva y una expresión en el texto de la ley, mas no en una Alta Corte.

De manera general, consiste en que los responsables del IVA, al ser responsables del IVA y presentar su respectiva declaración, les asiste el derecho de solicitar como descuento los valores pagados por concepto de Iva en la compra de concentrados y demás gastos relacionados con la producción, puesto

que para producir bienes exentos es necesario adquirir insumos que están gravados con IVA, y por los que hay que pagar Iva. Los bienes exentos otorgan el derecho a descontar el IVA pagado, y como el IVA generado es de 0%, siempre resultará un saldo a favor, el cual pueden solicitar en devolución.

Respecto a los bienes y servicios excluidos, estos no causan IVA. No están sometidos al impuesto sobre las ventas, por lo cual, al no estar sometidos a dicho impuesto, no son responsables de él, y al no ser responsables no deben declarar.

Por otro lado, más allá de la técnica empleada para el descuento tributario, debe comprenderse que las necesidades del empresario son distintas a una familia que consume bienes y servicios:

Para las familias, los ingresos y gastos deben ser suficientes para sus necesidades básicas, o de educación, vivienda, salud, recreación y para el ahorro; por consiguiente en sus gastos será una constante buscar los mejores productos a bajo costo.

Los empresarios, por su parte buscarán siempre la ganancia y por ello organizan los factores de producción y buscarán satisfacer las necesidades de los consumidores.

Luego, si el Estado interviene para mejorar las condiciones de los individuos consumidores, tiene que invertir recursos públicos. Solo que, decide que no entrega estos recursos a consumidores, que directamente los necesitan sino que se los entrega a los productores. La cuestión es, como dice Restrepo ¿Quién administra mejor esos recursos? ¿Quién invertirá mejor con eficiencia esos recursos? El individuo consumidor o los empresarios.

Es claro que existen unas necesidades y también que el Estado debe hacer un gasto social. Pero no es claro la forma en que el Estado invierte esos recursos en el sector avícola y cómo hace para vigilar esos recursos de manera objetiva o lo hace muy mal; tampoco se conoce una metodología para ejercer control fiscal que permita evaluar y analizar para tomar la decisión que ese beneficio debe ser permanente, incluso no se evidencia cómo impacta ese gasto según los mismos estudios del sector. Por ello, quien más se beneficia con estos recursos del Estado son los rentistas de capital.

Se suma a lo anterior la dificultad de control fiscal en el proceso de devolución de impuestos, toda vez que la administración tributaria vuelca su esfuerzo en el proceso de devolución de impuestos por

IVA y no en el control a la elusión y la fiscalización tributaria, lo cual la hace ineficiente porque su objetivo es distinto.

Cuando el Estado no evalúa y no controla o no puede controlar las inversiones por la vía de los descuentos tributarios y la sociedad civil es también ajena a controlar esos recursos porque desconoce el gasto y el proceso, es indudable que los más beneficiarios de esos descuentos tributarios o de devolución de impuestos son los empresarios y no los consumidores. Se torna entonces en un gasto inocuo y crea un sector privilegiado que tiende a ser ineficiente porque dependerá de los recursos del Estado para subsistir.

Cuando se establecen impuestos, se trata de que este impuesto sea un sistema tributario que debe cumplir los requisitos de equidad, eficiencia y progresividad. Las evaluaciones que se han hecho para sustentar el gasto por medio de la estructura tributaria han sido jurídicas poco económicas.

La política fiscal ha señalado otra clase de escenarios para hacer el gasto público dirigido a la canasta familiar de los sectores pobres de la población. Uno de ellos es que los bienes declarados exentos sean gravados de una manera o general o de manera diferencial, entregando a cambio mayor inversión focalizada, bien sea apoyo económico directo o en bienestar o créditos para iniciar un negocio de donde se podrán obtener los recursos necesarios para comprar el producto de la canasta familiar que el individuo requiera. Ello traería como consecuencia que la producción de esos bienes sea movida por el mercado y no por el Estado.

Para finalizar, el asunto de los impuestos es de sustancial existencia del hombre en una sociedad organizada en donde se han establecido sus propios fines. La imposición se realizada por parte de todos los asociados hacia el individuo a través del Estado, por lo que en respuesta también los individuos busquen la forma de organizarse para lograr que ese Estado evalúe los méritos en razón al beneficio que esos individuos realizan en favor del estado organizado.

Sin embargo, no basta que el sistema tributario haya sido escogido democráticamente, que sus elementos estén definidos por el legislador, que la Corte Constitucional encuentre que en las normas que lo consagran se cumplan los principios superiores del sistema tributario, porque también se requiere su continua legitimidad. Esto significa que el impuesto también pueda ser medido por la sociedad, para que

se examine si se ve reflejado en este el cumplimiento de su función social, es decir, que la estructura del impuesto sea útil, en otras palabras, que cumpla el propósito para el cual ha sido creado.

En síntesis, el primer problema que se tiene que resolver para encontrar la utilidad de los beneficios tributarios, es que se tenga una clara información de los resultados de esos beneficios tributarios, que tienen un fin específico. Hoy se puede conocer cómo se otorgan y en qué cantidad, pero no como se invierten e impactan en el objetivo perseguido. No es suficiente que se tome la medición en la fuente, lo cual no es problema porque se establecen de acuerdo con las mismas declaraciones de impuestos y las solicitudes de devolución, sobre las cuales la administración tributaria ejerce un permanente ejercicio de fiscalización. Pero, no se sabe que sucede después con esos recursos quedan en propiedad del productor sin que el Estado quiera evaluar sus resultados.

Una atmósfera de teorías, conceptos, opiniones, estudios, presiones, preferencias y demás discusiones origina la estructura impositiva y los límites que deben tener dentro de los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Vendrán más discusiones como las que se conocen por los estudios de la Comisión de Expertos para la Equidad y Competitividad Tributaria (2015), o el proyecto presentado por el Gobierno Nacional de la Ley 1943 de 2018, o por los expertos Restrepo, Botero, Carrasquilla, frente a otras voces que de manera apuestan por la permanencia de estos beneficios en la forma que se encuentran concebidos.

Para el caso del sector avícola, en síntesis, los beneficios tributarios encontraron fundamento en las tasas de pobreza en el país. Sin embargo, desde 2002 a la fecha estas cifras indican una tendencia a disminuir la pobreza. El beneficio se implementa para incentivar la industria avícola, situación que se ha cumplido debido a la tecnificación que ya cuenta con sus propios beneficios en el Impuesto de renta y en la administración del Fondo avícola por parte del gremio. Sin embargo, no se conoce su impacto en la disminución de la pobreza y el círculo bienes exentos huevos y carnes, se reproduce constantemente, pues no hay fórmula que permita romper ese círculo que no sea derogando este beneficio y creando otras posibilidades más eficientes de compensar.

También es claro que existen otros mecanismos de compensación diferentes a la declaratoria de bienes exentos por la vía de la compensación a las familias que se encuentren por debajo de la pobreza y no solo declarando bienes exentos avícolas.

Finalmente, el caso de la evasión, elusión y abuso de las formas tributarias es una carga del Estado que se incentiva debido a que el control de la devolución de impuestos en el tema del sector es difícil por la cadena de descuentos que hace dispendioso analizar y estudiar cada uno de esos pasos, lo cual distrae recursos técnicos y humanos de la administración tributaria.

Lista de referencias

BARNUEVO FABO, Diego Marín. (1996). *La protección del mínimo existencial en el ámbito del I.R.P.F.* Constitución y leyes S.A. Madrid.

BRAVO ARTEAGA, Juan Rafael. (2000). *Nociones Fundamentales de Derecho Tributario*. Editorial Legis. Bogotá, tercera edición Páginas 22 y 23.

BUJARIN, Nicolai (1974). *La economía política del rentista. Critica de la economía marginalista*. Cuadernos pasado y presente. Siglo XXI. Córdoba, Argentina editores. Páginas 41 y 57.

CASTELLANOS PEÑARANDA, Myriam. (2015). *Determinación del Impuesto sobre las ventas*. Análisis del hecho generador del IVA en el ordenamiento jurídico colombiano. Universidad Externado de Colombia. Bogotá D.E.

CASTRO ARANGO, José Manuel. (2015). “*Sujetos Pasivos u obligados principales del IVA*”. Análisis de hecho generado de IVA en el ordenamiento jurídico colombiano”. Universidad externada de Colombia. Página 269.

HOYOS JIMENES, Catalina. (2006). *Los efectos del IVA en la economía*. Temas de Derecho Tributario, Universidad del Rosario, Facultad de Jurisprudencia. Bogotá. Colombia.

INSIGNARES GÓMEZ, Roberto. (2015) *El hecho imponible. Aspecto material. La venta e importación de bienes*. Análisis del hecho generador del IVA en el ordenamiento jurídico colombiano. Universidad Externado de Colombia. Bogotá D.E.

HERNANDEZ, Isidro. (2005) *Teoría y política tributaria*. Universidad Externado de Colombia. Bogotá D.C.

JARAMILLO, Mario. (1994). *Vademécum de Economía Política*. Institución Universitaria Sergio Arboleda. Bogotá.

RESTREPO SALAZAR, Juan Camilo. (2010). *¿Y de la equidad qué? Los privilegios tributarios*. Biblioteca jurídica DUKE.” Segunda edición. Medellín- Colombia.

PEÑARANDA CASTELLANOS, Myriam. (2015) “*Determinación del impuesto sobre las ventas (arts. 483 a 489 E.T.)*”. Análisis del hecho generador del IVA en el ordenamiento jurídico colombiano, Universidad externado de Colombia. Bogotá. Paginas 241 a 243.

PIKKETTY, Thomas. (2015). *La economía de las desigualdades*. Editores Siglo Veintiuno XXI. Buenos Aires. Argentina.

PLAZAS VEGA, Mauricio. (1995). *El liberalismo y la teoría de los tributos*. Mauricio. Editorial Temis S.A. Bogotá D.C.

PIZA, Julio Roberto. (2015). *El Iva en Colombia, Origen y evolución en Colombia*. Análisis del hecho generador del IVA en el ordenamiento jurídico colombiano. Universidad Externado de Colombia. Bogotá D.E.

Informes

COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA EQUIDAD Y LA COMPETITIVIDAD TRIBUTARIA. (2015). *Informe final presentado al ministro de hacienda y crédito público*. Bogotá D.C. Fedesarrollo www.fedesarrollo.org.co

COMISIÓN ECONÓMICA PARA AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE (CEPAL), (2018) *La ineficiencia de la desigualdad*, 2018 (LC/SES.37/3-P), Santiago.
https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/43442/6/S1800059_es.pdf

Estudios e investigaciones

Albi, Emilio; Contreras, Carlos; González Páramo, José M^a; Zubiri, Ignacio, Lagares Calvo, Manuel J. (Coordinador); f Pablos Escobar, Laura de y Valiño Castro, Aurelia; Stiglitz, Joseph (1995) “7. TEORÍA DEL GASTO PÚBLICO”. (The Economist: The Great Escape? House of Debt. The Economist, 1 de Abril de 1995.) <http://www.personales.ulpgc.es/jbrito.daea/8.%20TeoriaGastoPublico.PDF>

AGUILERA DIAZ, María. (2014). *Determinantes del Desarrollo de la Avicultura en Colombia*. Documentos de trabajo sobre economía regional. Banco de la República. Número 214. Septiembre de 2014.

AVILA, Fernando. (2016). Ley 1819 de 2016. *El nuevo escenario fiscal y su impacto en avicultura*. Revista Avicultores. Federación Nacional de Avicultores de Colombia. FENAVI-245. Enero de 2017.

AVILA MAHECHA, Javier, RODRIGUEZ, Jorge Armando. (2018). “*Sumas y restas tributarias en el proyecto ley de financiamiento*”. Documentos breves FCE-CID No. 5, Universidad Nacional de Colombia. Sede Bogotá.

CASTAÑEDA DURÁN, José Éiber. (2012). *EL IVA en la avicultura*. FENAVI. Revista.

ENCOLOMBIA. No. 93. El IVA en la avicultura.

<https://encolombia.com/veterinaria/publi/fenavi/f93/fenavi9303tributarias/>

CARRASQUILLA BARRERA, Alberto. (2018). *Proyecto ley financiamiento*. Gaceta del Congreso 933 del 31 de octubre de 2018

MONTENEGRO TRUJILLO, Santiago. (2006) *Seminario de transparencia fiscal*. Departamento Nacional de Planeación.

Nota de la OCDE sobre la ley de financiamiento en Colombia.

http://www.oecd.org/eco/surveys/OCDE_nota_sobre_la_ley_de_financiamiento_en_Colombia.pdf

RINCÓN CASTRO, Herman y DELADO ROJAS, Marta Elena. (2017). *Cuanto tributan efectivamente el consumo, el trabajo y el capital en Colombia*. FEDEESARROLLO.

Publicaciones Coyuntura económica. Investigación económica y social. Volumen XLVIII. 1 y 2. Junio-diciembre de 2017. Páginas 97-135.

UPRYMNY YEPES, Rodrigo y RODRIGUEZ VILLANOVA, Andrés Abel. (2008) *Interpretación Judicial*. Consejo Superior de la Judicatura, Sala administrativa, Escuela Judicial “Rodrigo Lara Bonilla”. Universidad Nacional de Colombia. Bogotá.

Sentencias.

Corte Constitucional. Sentencia C-776 de 2003.

Corte Constitucional. Sentencia C-989 de 2004.

Corte Constitucional. Sentencia C-540 de 2005.

Corte Constitucional. Sentencia C-652 de 2015.

Corte Constitucional. Sentencia C-333 de 2017.

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodriguez, sentencia del 24 de marzo de 2011, expediente 2008-00004-00 (16997).

Consejo de Estado, Sección Cuarta. Ponente. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Sentencia de fecha 14 de junio de 2012. Expediente No. 2008-00162-01(17832).

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Sentencia de fecha 10 de septiembre de 2014. Expediente:2010-00049-00 (18529).

Consejo de Estado. Sección Cuarta, Ponente: William Giraldo Giraldo. Sentencia de fecha 24 de marzo de 2011. Expediente: 2008-00253-01 (17884).

Consejo de Estado. Sección Cuarta, Ponente: William Giraldo Giraldo. Sentencia de fecha 24 de marzo de 2011. Expediente: 2008-00255-01 (17971).

Consejo de Estado. Sección Cuarta, Ponente: Martha teresa Briceño de Valencia. Sentencia de fecha 5 de mayo de 2011. Expediente: 2008-00256-01 (17952).

Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Sección Cuarta. Subsección “A”. M.P. Amparo Navarro López. Sentencia 19 de abril de 2017. Expediente No. 2013-000156-01

Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Sección Cuarta. Subsección “B”. M.P. Nelly Yolanda Villamizar de Peñaranda. Sentencia 9 de marzo de 2017. Expediente No. 2014-01006-00.

Juzgado 40 Administrativo de Bogotá. Mayo 30 de 2017. Expediente. 2016-00210-00

Periódicos y revistas

BOTERO, Jorge (2018). “*En modo tributario*”. Revista Semana. Febrero 15 de 2018.

CLAVIJO, Sergio. (2018). Anif. “*Pobreza monetaria, indigencia y desigualdad*” Periódico “La República”. Julio 16 de 2018.

Gaceta del Congreso de la República No. 1048 de noviembre 28 de 2018.

Gaceta del Congreso 933 del 31 de octubre de 2018.

Normas

Preámbulo, arts. 2º, 95.9.150, núm. 12, 334, 338, 345, 350 y 363 de la Constitución Política de Colombia.

Arts. 2, 3., 11, 60, 115-2, 420, 421. 421-1. 424, 426, 437. 439, 468, 468-1, 437-2, 438, 440, 468-1, 477, párrafo 3 del artículo 477, 483, 485, 489, 491, 499, 506, 509 y 850 del Estatuto Tributario.

Ley 101 de 1993. Ley general de desarrollo agropecuario y pesquero. Concepto Unificado 001 de 1993.

DIAN.

Anexos

